

Hacia una nueva regulación de la gestión recaudatoria de las Corporaciones locales

por

ALFONSO VIZAN FERRO

Asesor-Inspector del Servicio Nacional de Inspección y Asesoramiento
de las Corporaciones Locales.

SUMARIO: I. DEFICIENCIAS DE LA ACTUAL REGULACIÓN DE LA MATERIA EN LA LEY DE RÉGIMEN LOCAL: 1. *Los preceptos sobre la gestión recaudatoria no se contienen todos en el capítulo dedicado a ésta.* 2. *En tal capítulo aparecen normas impropias del mismo o de dicha Ley.* 3. *Aparte de las normas derogadas expresamente, algunas otras resultan anacrónicas o no concuerdan con las establecidas en el ordenamiento general tributario.* 4. *Resulta muy deficiente, por incompleta en puntos fundamentales, la regulación de que se trata, aun teniendo en cuenta sus desarrollos reglamentarios.*—II. POSIBLES PRINCIPIOS INSPIRADORES DE LA REFORMA DE LA ANTEDICHA REGULACIÓN: 1. *De carácter general:* A) Clases de recaudación. B) Plazo para el pago en período voluntario. C) Formas de efectuarlo. D) Determinación y cobro de las deudas tributarias por órganos ajenos a la Entidad local acreedora. E) Carácter del procedimiento para el cobro de los créditos liquidados a favor de la Hacienda local. F) Tercerías. G) Especialidad del procedimiento en caso de alcance. H) Ingreso del producto íntegro de la cobranza. I) Prohibición de agravar las deudas tributarias. J) Perdonos y moratorias. K) Jefatura del servicio recaudatorio. L) Concreción de los casos en que las normas de la Hacienda del Estado habrán de aplicarse a la gestión recaudatoria local. 2. *Relativos a la cobranza por valores en recibos o en certificaciones de descubierto:* A) Nombramiento y fianza de los recaudadores y agentes ejecutivos. B) Su retribución. C) Refundición de recibos y de documentos cobratorios. D) Cobranza a domicilio. E) Inicio y curso del procedimiento de apremio. F) Atribuciones del Depositario de fondos.

Abreviaturas utilizadas:

- EM = Estatuto municipal de 8 de marzo de 1924.
ER = Estatuto de Recaudación, de 29 de diciembre de 1948, modificado por Decreto de 13 de diciembre de 1962.
IC = Instrucción de Contabilidad, aneja al R.H.
LAC = Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda
1 de julio de 1911.



LGT = Ley general Tributaria, de 28 de diciembre de 1963.

LRL = Ley de Régimen local, texto articulado de 24 de junio de 1955.

RF = Reglamento de Funcionarios de Administración local, de 30 de mayo de 1952.

RH = Reglamento de Haciendas locales, de 4 de agosto de 1952.

RHM = Reglamento de la Hacienda municipal de Madrid, de 17 de diciembre de 1964.

I. DEFICIENCIAS DE LA ACTUAL REGULACION DE LA MATERIA EN LA LEY DE REGIMEN LOCAL

Un ligero examen de la LRL, en cuanto a los preceptos que en ella regulan la gestión recaudatoria, nos permite constatar las siguientes cuatro particularidades: 1.ª, que algunos de aquéllos figuran dispersos fuera del capítulo dedicado a la recaudación, que es el VIII del título III del libro 4.º; 2.ª, que en tal capítulo se contienen normas que corresponden más bien a otra materia, o cuyo carácter marcadamente eventual o heterónimo las hace impropias de dicha Ley; 3.ª, que algunas otras resultan anacrónicas o no se atemperan al ordenamiento general tributario, sin contar las derogadas por leyes posteriores, y 4.ª, que resulta muy deficiente, por incompleta en puntos fundamentales, la regulación de que se trata, aun teniendo en cuenta sus desarrollos reglamentarios en vigor. Examinemos a continuación, detenidamente, dichas cuatro particularidades.

1. LOS PRECEPTOS SOBRE LA GESTIÓN RECAUDATORIA NO SE CONTIENEN TODOS EN EL CAPÍTULO DEDICADO A ÉSTA.

En numerosos lugares de la LRL—sin contar los referentes a exacciones suprimidas—encontramos prescripciones cuyo apropiado marco sería el del capítulo referido, que comprende los artículos 731 a 743. Así, los del artículos 112, para el cobro de las multas; algunas de las contenidas en los artículos 457 a 460, en cuanto al de las contribuciones especiales, y las del 524, respecto al arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos; en el párrafo 7 del artículo 498, en cuanto al cobro del arbitrio sobre carruajes y caballerías de lujo y velocípedos; en el párrafo 2 del 502 y en el número 5.º del 590—que remite a aquél—, en cuan-

to al de los arbitrios sobre solares sin edificar y edificados; en el párrafo 4 del 556, en cuanto al del arbitrio sobre traviesas en espectáculos públicos, y en el párrafo 3 del artículo 561 respecto al del arbitrio sobre la riqueza urbana. Prescripciones que de haberse llevado al capítulo sobre recaudación o haber remitido simplemente a éste—una vez convenientemente ampliado—, hubiesen quedado depuradas de las antinomias, discordancias y ectopias normativas a que ahora dan lugar, puesto que: *a*) no hubiera pasado inadvertida la incongruencia de señalar como posible, para el cobro de las multas—consideradas siempre como exacciones, por no distinguirse entre las gubernativas y las fiscales—, «el procedimiento judicial de apremio»; y afirmar en el artículo 737 que «los procedimientos para la cobranza de todos los recursos y créditos liquidados a favor de las Haciendas locales *serán sólo administrativos...*»; *b*) el aplazamiento y el fraccionamiento de pago de las contribuciones especiales y de las cuotas del arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos aparecerían sólo como un caso particular de la concesión de análogos beneficios respecto a cualesquiera deudas tributarias; *c*) la fecha de comienzo de la exigibilidad del arbitrio a que se refiere el artículo 498-7 sería la normal de los períodos voluntarios de cobranza, y no la que discrecionalmente quisieran establecer los Ayuntamientos; *d*) se suprimirían los devengos mensuales de cuotas que hubieran de cobrarse mediante recibo talonario, como los aludidos en el artículo que acaba de citarse y en el 502-2 (1), ya que tal periodicidad es incompatible con la mínima que habría de establecerse, en general, para esa clase de cobranza (2); *e*) se daría igualdad de trato

(1) Tales devengos mensuales serían también los correspondientes al arbitrio a que se refiere el artículo 590, si se aplica el número 5.º de éste, pues en él se establece que el «devengo y forma de exigibilidad» de las cuotas exactivas se regirán por «las disposiciones reguladoras del arbitrio ordinario sobre solares sin edificar» (es decir, por el artículo 502-2); pero el número 9.º de aquél preceptúa que «el arbitrio se devengará por trimestres naturales completos», transcribiendo literalmente lo dispuesto en el mismo número del artículo 386 del EM, mas sin echar de ver la flagrante antinomia con el antedicho número 5.º

(2) Teóricamente es posible compatibilizar los devengos mensuales, o por menor período de tiempo, con recibos trimestrales o semestrales, que se irían expidiendo—en tanto no se produjera la baja del contribuyente—a partir del primer trimestre o semestre natural posterior a su alta; pero ello obligaría a practicar liquidaciones especiales por los meses siguientes a ésta

a los segundos contribuyentes o retentores de cuotas exactivas municipales, a los que se niega premio de cobranza en el artículo 556-4 (3), mientras que se les reconoce por el hoy derogado artículo 489-4; y f) las previsiones del párrafo 3 del artículo 561, en cuanto al ingreso por la Hacienda pública del producto de la recaudación obtenida en el arbitrio sobre la riqueza urbana, se hubieran llevado al artículo 732 recogiendo en este la precisión y la variante que ofrece dicho párrafo, hoy acertadamente derogada (4).

o anteriores a la baja, que no estuviesen comprendidos en el primero o último de los recibos oportunamente satisfechos; lo cual conllevaría la anulación de muchos de los ya extendidos y desvirtuaría las ventajas del sistema de padrón y consiguiente cobro por medio de valores en recibos talonarios. Tales inconvenientes serían llevaderos cuando el número de contribuyentes —y, por tanto, el de altas y bajas en el padrón—fuese muy pequeño; pero, en tal supuesto, no habría razón para preferir aquel sistema al de liquidaciones aisladas para ingreso directo. Claro que también cabría deducir del padrón anual recibos por la dozava parte de la cuota, cobrables en cada mes; pero ello comportaría el establecimiento de anómalos períodos voluntarios de cobranza en pugna con los generales de la Hacienda pública, y, en consecuencia, no admitidos en el artículo 261 del RH; a no ser que tales recibos se agrupasen para ser cobrados en los períodos ordinarios—trimestrales, semestrales o anuales—, en cuyo caso se patentizaría la inutilidad de multiplicarlos, pues podrían reducirse a uno solo sumando las cuotas mensuales comprendidas en esos períodos.

(3) Además, hay en éste un evidente error de puntuación, al decir que el importe del arbitrio «podrá obtenerse mediante concierto con las empresas directamente, de los que hagan las apuestas o valiéndose de agentes corredores...», donde debió decirse «... mediante concierto con las empresas, directamente de los que hagan las apuestas, o...». (Véase el artículo 234 del Estatuto provincial de 20 de marzo de 1925).

(4) Aludimos a la circunstancia de que, refiriéndose estos preceptos a la entrega por el Estado de los recursos que administra y recauda por cuenta de las Entidades locales, en el párrafo 3 del artículo 561 se precisa un término para tal entrega, que no aparece en el párrafo 4 del 732, y se hace una distinción entre Ayuntamientos perceptores según que las poblaciones del respectivo Municipio excedan o no de 20.000 habitantes; cifra que se establecía ya en la R. O. de 30 de junio de 1925, pero que se eleva a 30.000 en el párrafo últimamente citado, que es copia del de igual número en el artículo 278 del Decreto de 25 de enero de 1946. Parece incuestionable que no están justificadas esas discrepancias entre los citados preceptos de los artículos 561-3 y 732-4—aunque éstos se refieran a recursos diferentes—, y que la materia en ellos regulada debió ser objeto de tratamiento exclusivo y unitario en el último de tales artículos, es decir, en el capítulo dedicado a la Recaudación; si bien es explicable que no haya sucedido así, pues este capítulo procede íntegramente del texto articulado de 16 de diciembre de 1950, mientras que el artículo 561 tiene su origen en el 25 del Decreto de 18 de diciembre de 1953. Por otra parte, el párrafo 4 del artículo 732, así como casi todo su contexto, han perdido hoy su vigen-

Además, gran parte del capítulo primero del título III del libro 4.º se refiere, evidentemente, a materia de recaudación, y están fuera de lugar, a nuestro juicio, los preceptos del párrafo 2 del artículo 718, de los párrafos 4—últimos incisos—a 9 del 727 y del párrafo 2 del 769, puesto que: *a*) la declaración de partidas fallidas tiene suficiente importancia como para que se aluda a ella, aunque sea en términos generales, en el capítulo destinado a la recaudación, sin que en esta materia se permita a las Ordenanzas más que, si acaso, alguna disposición complementaria de las generales y congruente con las mismas; *b*) uno de los aludidos preceptos del artículo 727 remite al 737-3, ya en el capítulo antedicho, donde debiera subsumirse el resto de aquéllos, aclarando su recíproca congruencia (5); y *c*) cualesquiera que sean el alcance

cia, en virtud de las modificaciones del sistema tributario estatal, de la introducida en el artículo 194 del ER por el Decreto de 13 de diciembre de 1962 y de las aportadas a la Hacienda local por las Leyes 85/1962 y 48/1966.

(5) En principio, es dudosa tal congruencia entre ambos artículos, porque el segundo de ellos, en su párrafo 3, es categórico en cuanto a prohibir la suspensión del procedimiento de apremio si no tiene lugar «en virtud de orden escrita y expresa del Presidente de la Corporación, que no la dará si no se cumple la condición de que los interesados acompañen a sus solicitudes las cartas de pago justificativas de haber ingresado el importe total del débito y consignado en la Depositaria o en la Caja general de Depósitos el 25 por 100 de dicho importe..., o consignen... el importe del principal y de su 25 por 100»—que es lo que en esencia disponía la base 66 de las aprobadas por Ley de 17 de julio de 1945—; mientras que el 727 parece admitir esa suspensión en los casos de reclamación económico-administrativa, en virtud de acuerdo del Tribunal y mediante garantías distintas de las antedichas e incluso sin ninguna de éstas. Decimos *parece*, porque si bien los párrafos 4 y 8 de ese artículo se refieren, respectivamente, a la *acción administrativa para la cobranza* y al *aplazamiento de la exacción*, el primero de aquéllos y el párrafo 5 aluden solamente a la *reclamación contra la inclusión en la obligación de contribuir o contra el importe de la cuota liquidada* y al *aplazamiento del pago* del importe de las obligaciones contra cuya *imposición* se hubiera reclamado; expresiones que sugieren una contienda entre el contribuyente y la Administración durante la gestión liquidadora de ésta o, a lo sumo, durante el período voluntario de cobranza, pero no cuando ya se ha iniciado el ejecutivo, que ni siquiera se menciona; acotamiento conceptual, que permitiría armonizar dichos dos artículos, limitando la virtualidad de la suspensión regulada por el 727 a sólo los casos en que no se hubiese iniciado aún el procedimiento de apremio. Pero hemos de observar que el párrafo 3 del artículo 737 se corresponde con el 225 del ER, y en éste se admitía la suspensión de dicho procedimiento para un supuesto de reclamación económico-administrativa regulado por el R. D. de 10 de septiembre de 1924 (incorporado, como artículo 26 bis, a la Ley de 22 de septiembre de 1922, reguladora de la Contribución sobre las Utili-

de las sibilinas (6) «reglas especiales» a que se refiere el artículo 769-2, éstas debieran quedar expuestas o autorizadas, dentro de definidos límites, en el repetido capítulo.

Todas las antedichas deficiencias obedecen, a nuestro juicio,

dades), cuyo párrafo 1.º se reproduce en el 5 del comentado artículo 727, salvo el lapsus que en éste se padece al decir «en los *plazos* de reclamación económico-administrativa», en vez de «en los *casos...*». Por otra parte, el artículo 83 del nuevo Reglamento procesal para las reclamaciones económico-administrativas—aprobado por Decreto de 26 de noviembre de 1959, pero al que debe atribuirse fuerza de ley por la razón que se alega en el acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central de 5 de febrero de 1963—pareció generalizar la posibilidad de aquella suspensión mediante garantías análogas a las señaladas en el artículo 727-7 de la LRL, si bien con la particularidad de que, una vez iniciado el apremio, el importe que deberían cubrir esas garantías sería el señalado en los antedichos artículos 225 del ER y 737-3 de la LRL, por imperativo del número 6.º del mencionado artículo 83. Pero mientras el acuerdo adoptado por aquel Tribunal en 15 de marzo de 1963 parece autorizar esa exégesis, los de 24 de enero de 1961 y 23 de septiembre de 1962 interpretan con criterio regresivo dicho número 6.º, afirmando la vigencia del citado precepto estatutario y considerando inoperante, respecto a los deudores apremiados, la reforma significada por el aludido artículo 83 del nuevo Reglamento. Este criterio—que creemos erróneo, y que nos parece opuesto a la *mens legis* manifestada en el preámbulo del citado Decreto de 1959—ha podido citarse en su día como autorizado argumento en contra de la posibilidad de aplicación del artículo 727 de la LRL (párrafos 5 a 7) cuando ya estuviera iniciado el procedimiento de apremio; pero hoy resulta invalidado por el artículo 136 de la LGT, que zanja la cuestión autorizando la suspensión del apremio mediante garantías análogas a las admitidas por dicho artículo 83; lo que debe producir la modificación del artículo 224 del RH, de los párrafos 6 a 8 del artículo 727 y del párrafo 3 del 737 de la LRL, entre los cuales ya no debe haber antinomia.

(6) Nos referimos a las que podrán dictar las Corporaciones «para el ingreso en Caja del producto de la recaudación de los recursos ordinarios», y decimos *sibilinas* porque, en tanto no deroguen el principio general establecido en el párrafo 1 del mismo artículo, corroborado como absoluto por la regla 30 de la IC (es decir, el de que «no se podrá efectuar ninguna entrada de fondos de Presupuestos o de Valores independientes o auxiliares sino mediante la expedición por el Interventor del correspondiente mandamiento»), no es fácil imaginar en qué pueden consistir tales reglas especiales, a las que ni siquiera alude dicha Instrucción. Otra cosa sería si se facultase al Depositario para recibir cantidades de los recaudadores sin aquel requisito, sustituyendo el mandamiento de ingreso y su aneja carta de pago por el mero «recibo por duplicado» a que se refería el artículo 566 del EM, de donde procede el comentado precepto; porque, en tal supuesto, habría que proveer a la adecuada intervención y contabilización de esos recibos. Ciertamente que si la expresión *ingreso en Caja* se tomara en sentido meramente formal—que no exigiera la materialidad de la entrada de fondos en aquella, sino sólo su formalización contable, con la imputación pertinente—, cabría pensar que dichas reglas pudieran referirse al situado del producto de la re-

a una falta de sistematización, la cual, a su vez, ha sido causada, en gran parte, por el trasvase al texto articulado de la Ley de preceptos contenidos originariamente en otras especiales o en antecedentes de la misma, sin que se haya cuidado de la separación de los que, por referirse a la gestión recaudatoria, habrían de integrarse precisamente en el capítulo *ad hoc*, previa, en su caso, la reelaboración o modificaciones que exigiese la lógica interna de éste (7); aunque, por el contrario, en algunos casos se deba aquella falta a que ciertos artículos del EM, acertadamente insertos en su capítulo sobre la recaudación, han quedado fuera de éste al ser trasplantados a la LRL (8).

2. EN TAL CAPÍTULO APARECEN NORMAS IMPROPIAS DEL MISMO O DE DICHA LEY.

La quinta de sus secciones regula la celebración de conciertos colectivos o individuales como *sistema* de recaudación; pero esos conciertos no se refieren propiamente al procedimiento recaudatorio, sino al de liquidación o determinación de las deudas tributarias, las cuales, una vez definitivamente señaladas, habrán de cobrarse por ingreso directo o por medio de recibos, al igual que

caudación en establecimientos bancarios y a la periódica aplicación del mismo a los conceptos presupuestarios respectivos.

(7) Así vemos que las referidas prescripciones de los artículos 112, 457 a 460, 498, 502, 524, 556, 561, 660, 662 a 668, 669, 718 y 769 proceden, respectivamente, de los artículos 7.º del R. D. de 3 de noviembre de 1928, 338 a 342 del EM, 384 de éste, 29 y 32 del Reglamento de 29 de junio de 1911, 5.º-f) del R. D. antes citado, 1.º de la Ley de 20 de agosto de 1931, 25 del D. de 18 de diciembre de 1953, 8.º de la Ley de 1 de julio de 1911, 9.º a 14 de ésta y 564 del repetido EM, 560, 321 y 566 del mismo. En cuanto al 727 de la LRL, sus párrafos 1, 3 y 4 tienen su origen en el artículo 327 del propio EM, y el 5, como ya se ha indicado, en el artículo 26 bis de la Ley reguladora de la antigua Contribución sobre las Utilidades. A su vez, el hecho de que las prescripciones de los citados artículos del EM (excepto el 560 y el 564), en lo atinente a la gestión recaudatoria se hallasen fuera del capítulo dedicado en él a ésta, se debe a que tales artículos fueron tomados, con su contexto, del Proyecto de Exacciones de 16 de julio de 1918, donde se hallaban también en capítulo distinto del dedicado a «la recaudación, la defraudación y penalidad y la prescripción».

(8) Nos referimos a las prevenciones del artículo 560 de dicho EM, que han pasado al 669 de la LRL (aunque de forma incompleta, que priva de justificación al párrafo 2 de este último artículo), y a las del artículo 564, que en cuanto a su remisión a los artículos 8.º al 10 de la LAC, se explicitan en los artículos 660, 662 y 663 de la LRL.

las demás liquidaciones de contraído previo; por lo que la especialidad de su tratamiento debería llevarse al capítulo que se dedicara a la «Imposición, ordenación y liquidación de exacciones» (9), pero no al relativo a la gestión recaudatoria.

Tampoco encaja en éste el artículo 740, pues las funciones a que concretamente se refiere—descartando las imprecisas futuras—, además de no ser propias, sino delegadas por la Administración central, corresponden a un aspecto de la gestión económica que no cabe confundir con la recaudación (10). Y las casuísticas y hoy derogadas normas de la sección 2.ª, en cuanto reguladoras de la administración y cobranza por el Estado de ciertos recursos conexos con los de la Hacienda pública, es evidente que estarán siempre determinadas por las que, fuera del específico ordenamiento local, condicionan la gestión de dichos recursos; por lo que deberían sustituirse por la simple remisión a éstas—en forma genérica, válida aún para el caso de futuras modificaciones de las mismas—y el establecimiento de un principio general que supliera su posible insuficiencia (11).

3. APARTE DE LAS NORMAS DEROGADAS EXPRESAMENTE, ALGUNAS OTRAS RESULTAN ANACRÓNICAS O NO CONCUERDAN CON LAS ESTABLECIDAS EN EL ORDENAMIENTO GENERAL TRIBUTARIO.

El capítulo a que venimos aludiendo dedica sendas secciones a tratar de la «Gestión directa y afianzamiento» y «Del arriendo», aparentemente como tres de los cuatro «procedimientos de recaudación» enumerados en el artículo 731. Pero, dejando aparte que

(9) Ampliando la denominación y contenido del capítulo VII, título III, libro 4.º de la Ley actual.

(10) Dicho artículo procede del 551 del EM—también indebidamente colocado en el capítulo sobre recaudación de los *ingresos municipales*—, y las aludidas funciones son las asignadas a la Administración local *para la buena gestión de la Hacienda pública*; pero, de entre ellas, sólo tienen entidad para ser citadas *nominatim* las referentes a la formación de «padrones, matrículas, repartos y demás documentos análogos», las cuales corresponden a la fase de liquidación de los tributos, no a la de cobranza de los mismos.

(11) Véase, en el apartado II.1.D) de este trabajo, de qué forma se aplica este criterio.

el término «procedimientos» debiera sustituirse aquí por el de «sistemas»—pues el primero alude al reglado curso de las actuaciones de los agentes recaudadores—, y admitido que el «concierto» no es propiamente un sistema de recaudación, cabe preguntarse si esos tres restantes no quedan reducidos a dos por el artículo 734, pues al configurar éste a la gestión afianzada como un sistema de «administración y recaudación directa» parece indudable que la considera como un simple caso especial dentro de los de gestión directa aludidos por el artículo 733-1, al igual que lo hacía el artículo 553 del Estatuto de 8 de marzo de 1924, cuyo artículo 546, con el que concordaba el 74 del Reglamento de la Hacienda municipal, establecía claramente que, salvo la excepción significada por los recursos administrados y recaudados por el Estado, sólo habría dos sistemas recaudatorios: la gestión directa y el arriendo (12). Ahora bien, la especialidad de afianzamiento a que se referían ambos cuerpos de normas como una modalidad de la antedicha gestión, lo era sólo en cuanto a la cantidad mínima de recaudación que habría de garantizar el gestor, puesto que la fianza para responder en todo caso de la gestión de éste como mero agente recaudador ya venía impuesta en virtud del principio general que establece el artículo 3.º de la LAC, expresamente recogido en el 77 del citado Reglamento; pero, a su vez, la razón de ser de aquella especial garantía estribaba en el carácter sumamente aleatorio que para la Hacienda municipal habrían de tener los importes y efectividad de las liquidaciones de recursos que, cual los arbitrios sobre el consumo de determinadas especies y las tasas conexas con los mismos, dependieran del propio gestor; mientras que no sería motivo suficiente para la creación y especial regulación de este cargo la simple conveniencia de asegurar un determinado porcentaje de cobros en los valores deducidos de padrón o matrícula, pues la Hacienda pública no ha necesitado introducir para ese fin el instituto de la «gestión afianzada» y, además, no hay óbice legal para que, al designar las Entidades locales a sus agentes recaudadores de cualquier cla-

(12) Esto mismo establecía el artículo 17 del Proyecto de Exacciones de 1918.

se, entre las «condiciones que estimen convenientes» (13) les impongan la obligación de asegurar la realización de aquellos valores en cuantía absoluta o relativamente determinada. En consecuencia, ni las peculiaridades esenciales de la función y garantías del gestor, ni la disminuida importancia relativa de las liquidaciones independientes de padrón que hoy subsisten—tras la supresión de las exacciones sobre el consumo, por la Ley 85/1962—son bastantes para justificar la pervivencia de la gestión afianzada como un sistema recaudatorio de regulación especial (14); lo que no es óbice para que, si el Depositario careciera en algún caso de empleados suficientes e idóneos que le auxiliaran en la cobranza de las referidas liquidaciones, pudiera proveerse a la prestación de este servicio—incluido o no el de la práctica de aquéllas—con arreglo a las normas especialmente aplicables al nombramiento de personal sin estatuto de funcionario.

En cuanto al sistema de arriendo, del que se ocupa el artículo 735 de la LRL—recogiendo lo preceptuado en los artículos 552 del EM y 79 de su Reglamento de Hacienda—, se observa que, según ella, puede aplicarse al servicio de cobranza solamente, o a los de administración y cobranza de exacciones. Y a primera vista podría entenderse que lo esencial de ese arriendo consiste en el grado de independencia que el servicio así gestionado adquiere—en sus medios personales y materiales, en su organización y funcionamiento—respecto a la Administración local arrendadora, hasta el punto de justificar su irreductibilidad a los modos de gestión directa y su exención respecto a la jefatura del Depositario; exención deducida, *a contrario sensu*, de los términos del artículo 733-1 de la propia Ley (15). Pero, por lo que toca al arriendo de la cobranza, si la Corporación «ha de ejercer constante intervención en los valores dados al cobro y en la recaudación diaria», y el

(13) Cuya fijación autoriza expresamente el artículo 733-2 de la LRL.

(14) El artículo 124 del RHM no sólo no mantiene la especialidad del sistema de la gestión afianzada—lo que sería correcto—, sino que prohíbe esa clase de gestión, lo cual constituye un innecesario exceso que, además, es incongruente con el significado genérico de la misma y parece restringir indebidamente las posibles modalidades de la cobranza por medio de recaudadores o agentes.

(15) Que limita aquella jefatura a «los casos de gestión directa».

arrendatario ha de ajustarse «estrictamente en su gestión a las disposiciones» de la Ley y «a las que en lo sucesivo se dicten relativas a cada exacción» local (16), y si esa sujeción ha de llevarse, como lógica consecuencia de tales presupuestos normativos, hasta el extremo de reconocer que, salvo las condiciones del contrato, «el arrendatario tendrá genéricamente los mismos derechos y deberes que los recaudadores» en los casos de gestión directa—como así lo establecía el artículo 30 del Estatuto de Recaudación de 18 de diciembre de 1928 y lo reitera el 258-2 del RH—, habrá de concluirse que ese servicio arrendado debe funcionar, frente a los contribuyentes, de igual modo que el de recaudación directa, y que, por otra parte, no hay razón alguna para que el Depositario deje de ejercer en tal supuesto sus funciones rectoras y de vigilancia como si fuera jefe de aquél. Y cuando, además de la cobranza, tal servicio arrendado comprenda la liquidación de las cuotas exactivas (17), la independencia del arrendatario respecto a los órganos de la Entidad local será fundamentalmente análoga a la que correspondería al gestor afianzado que tuviera a su cargo aquellas dos funciones (18).

Atendiendo a las indicadas circunstancias y a las cláusulas que, como únicas obligatorias para el arriendo, especifica el artículo 735-4 de la LRL, resulta indudable, a nuestro juicio, que lo esencial de la peculiaridad de este sistema se reduce a sustituir por el procedimiento de subasta el normal de concurso para la designación de recaudadores y gestores afianzados (19), haciendo depender decisivamente de las mejoras del rendimiento económico del servicio, aunque sean mínimas, la elección de las personas que han de desempeñarlo; pero semejante criterio, admitido como válido en otro tiempo, no puede aceptarse hoy por cuanto que desestima las especiales condiciones de idoneidad que han de asegurar el buen funcionamiento de aquél—máxime cuando haya de

(16) Así lo dispone el artículo 735 de la LRL.

(17) Como propia del «servicio de administración» a que alude el mismo artículo 735.

(18) Lo cual es perfectamente posible, como se deduce del apartado a) del artículo 734-2 de la LRL y se ha dado anteriormente por supuesto.

(19) Establecido por los artículos 256 y 257 del RH.

extenderse a la gestión liquidadora, de carácter marcadamente reglado y técnico—, las cuales no cabe ponderar adecuadamente por el simple medio de una subasta. En consecuencia, no vemos razón alguna para que se conserve el ya caducado sistema de arrendamiento entre los admitidos por la Ley para la gestión recaudatoria.

Por otra parte, no sólo las Leyes 85/1962 y 48/1966, así como ciertas modificaciones introducidas en el sistema tributario estatal (especialmente por las Leyes de 26 de diciembre de 1957 y 11 de junio de 1964) obligan por sí solas a suprimir, rectificar o adicionar varios de los preceptos que en la actual redacción de la LRL se refieren más o menos directamente a la materia de que se trata; sino que la LGT establece ciertas normas y principios rectores de la gestión recaudatoria de la Hacienda pública, que deben tenerse en cuenta al regular la de las Entidades locales (20). A varios de ellos habremos de referirnos por extenso en la segunda parte de este trabajo; aquí sólo anticiparemos: *a*) que la disposición final 2.^a de la LGT prevé la supresión de los gastos de administración y cobranza de exacciones o recargos—a favor de cualesquiera Entidades—que recaigan sobre el imponible o cuota de un tributo estatal; *b*) que los requisitos exigidos por el párrafo 3 del artículo 737 de la LRL para la suspensión del procedimiento de apremio habrán de atemperarse a los establecidos por el artículo 136-1, en relación con el 63, de la antedicha LGT; y *c*) que, además de las rectificaciones que ese mismo artículo 136-1 provocará en los párrafos 4 y siguientes del 727 de la LRL (21), habrán de tenerse muy en cuenta las repercusiones de los artículos 65 y 66, 73 y 136-2 de aquélla en los artículos 796-1-1.^o-*b*), 665 y 662 de ésta, en cuanto, respectivamente, al cómputo del plazo de prescripción de la acción cobratoria y forma

(20) Ello resulta obligado por cuanto que, según su artículo 1.^o, dicha Ley «establece los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del *sistema tributario español*», en el cual se entiende comprendido también—sin perjuicio de la posible especialidad de algunas de sus normas—el de las Provincias y los Municipios, según se deduce del apartado 2) de su preámbulo y, entre otros, de sus artículos 5.^o, 73 y 132.

(21) Recuérdese lo dicho en la nota 5.

de interrumpirse (22), hipoteca legal sobre los bienes gravados (23) y requisitos para la suspensión del procedimiento de apremio en caso de tercerías (24); ello aparte de la sustitución de varias de las referencias de la LRL a la LAC, que en lo futuro deberán hacerse a la LGT, y aparte también de las modificaciones que ésta ha de motivar en preceptos de la primera que sólo indirectamente se refieren a la gestión recaudatoria, así como en algunos contenidos en el RH.

4. RESULTA MUY DEFICIENTE, POR INCOMPLETA EN PUNTOS FUNDAMENTALES, LA REGULACIÓN DE QUE SE TRATA, AUN TENIENDO EN CUENTA SUS DESARROLLOS REGLAMENTARIOS.

Ni la LRL ni su citado RH contienen las normas necesarias para la adecuada y completa regulación de los puntos esenciales de la gestión recaudatoria. Es éste un defecto que se acusa en los antecedentes legales de aquélla, y al que sin duda se ha pretendido subvenir con la tópica e indiscriminada remisión a «las disposiciones que regulan la recaudación de las contribuciones e impuestos del Estado», como aplicables a las exacciones municipales o provinciales (25). Pero esta remisión en bloque, que aho-

(22) Según la LRL, el cómputo de ese plazo comienza en la fecha de la liquidación exactiva, pero la LGT establece que se iniciará en la fecha de terminación del período voluntario para su pago. En cuanto a las causas de interrupción de dicho plazo, la LRL se limita a señalar que aquélla tendrá efecto «por cualquier reclamación», siempre que de ésta «haya tenido conocimiento formal el obligado»; con lo que parece aludirse solamente a las reclamaciones de la Administración; mientras que la LGT admite también como operantes los actos y reclamaciones del sujeto pasivo del gravamen. (En las páginas 218 a 222 del trabajo que se cita en la nota 82 se analizan más detenidamente los preceptos relativos a la prescripción de los créditos tributarios liquidados a favor de las Corporaciones locales).

(23) El artículo 665 de la LRL establece una hipoteca legal para el caso de «los recursos o arbitrios que graven a los bienes inmuebles»; mientras que el 73 de la LGT la extiende a «los bienes o derechos inscribibles en un Registro público», cuando los tributos graven periódicamente tales bienes o derechos, o sus productos directos, ciertos o presuntos.

(24) De dominio o de mejor derecho. En caso de interposición de esta última, el tercerista no puede oponerse a la subasta de bienes embargados, (excepto si consigna el importe del débito—art. 231-3 del ER—).

(25) Cfr. los términos del artículo 562 del EM, del 273 del Estatuto provincial y del 289 del Decreto de 25 de enero de 1946.



ra repite aquella Ley en su artículo 742, se ha mostrado en gran parte ineficaz, como no podría dejar de serlo dadas las fundamentales diferencias de organización, de sistema tributario y de ámbito operativo correspondientes a la Administración central y a la local; y, además, tanto por el origen de aquella cláusula remisoria (26) como por el prurito de autonomía connatural con las Entidades locales—expresamente fomentado en esta materia por ciertas normas de los ordenamientos que han venido rigiéndolas (27)—y el escaso interés que los órganos del control gubernativo sobre esas Entidades han atribuido antaño a la gestión recaudatoria de las mismas, se ha venido dando a dicha cláusula, en ya inveterada práctica, una aplicación sumamente restringida—amparada a veces por la Jurisprudencia (28)—, que la ha hecho aún menos útil.

(26) Su objeto inicial fue simplemente el de extender a las Corporaciones locales el procedimiento ejecutivo de la Hacienda pública; y así en el artículo 152 de la Ley municipal de 1877, dicha cláusula remisoria se circunscribía a disponer que «para hacer efectiva la recaudación, serán aplicables los medios de apremio, en primeros y segundos contribuyentes, dictados en favor del Estado».

(27) Nos referimos a los excesivos márgenes de discrecionalidad que en cuanto al nombramiento de recaudadores y agentes, fianzas a ellos exigibles y condiciones de la prestación de su servicio han venido repitiéndose desde los ordenamientos del pasado siglo. En este aspecto es nulo el progreso entre el artículo 157 de la Ley municipal de 1877—según el cual «los Ayuntamientos nombran y separan libremente a los agentes para la recaudación de todas las rentas y arbitrios del Municipio», y les «corresponde también señalar la retribución que aquellos empleados hayan de disfrutar y las fianzas que deban prestar»—y el 733-2 de la LRL, que reproduce, en sustancia, los términos del artículo 77 del Reglamento de la Hacienda municipal de 23 de agosto de 1924, en el que se disponía que «las Comisiones permanentes y Juntas vecinales o parroquiales *nombrarán los recaudadores y agentes ejecutivos que estimen necesarios* para el servicio de cobranza de rentas y exacciones municipales, estableciendo *el sueldo o premio de cobranza, así como la fianza que deban prestar y demás condiciones que estimen convenientes*». Sin embargo, hay que reconocer que el alcance de aludida discrecionalidad es distinto en el artículo 733-2 de la LRL, si se le interpreta, como es obligado, en el contexto doctrinal, legal y reglamentario que le corresponde.

(28) Como ejemplos pueden citarse la sentencia de 3 de enero de 1930—que reconoció «la más completa autonomía» de los Ayuntamientos para nombrar sus agentes recaudadores y señalarles las condiciones que estimaran convenientes—y la de 12 de abril de 1956—según la cual las Comisiones municipales permanentes estarían facultadas para proceder «libremente y sin limitación alguna a establecer el sueldo que deben disfrutar tales recaudadores y agentes, la cuantía de la fianza que deban prestar y las condicio-

Cierto es, sin embargo, que el RF y el citado RH han remediado en parte aquella deficiencia, al incorporar a su texto, *mutatis mutandis*, algunos preceptos del RF referentes a ciertas funciones del Tesorero—que se atribuyen al Depositario de fondos—, a la obligatoriedad del concurso y de la prestación de fianza como requisitos para el nombramiento y posesión de los recaudadores y agentes ejecutivos, a la forma y límites de la retribución de unos y otros, a la regulación del procedimiento para la cobranza por medio de valores en recibos y a otros concretos aspectos de la gestión recaudatoria (29); de modo que un considerable haz de disposiciones reguladoras de la recaudación de la Hacienda del Estado se convertían así en normas propias del ordenamiento local, con precisión eliminadora de las dudas originadas por la global remisión que a aquéllas hacía el artículo 714 (hoy 742) del texto articulado de 16 de diciembre de 1950; si bien con el inconveniente de que, al hacerse autónomas respecto al ER, tendrían que revisarse cada vez que se modificaran las homólogas de éste, para evitar una discordancia de dudosa justificación teórica y que, además, vulneraría la letra del repetido artículo 742 (30). Por su parte, la regla 86 de la IC—concorde con el artículo 175-2.º

nes que, a juicio suyo, deben concurrir en todos aquellos que aspiren a desempeñar dichos cargos»—. Claro es que actualmente, en virtud del contexto a que se alude en la nota anterior, no es probable que la Jurisprudencia mantuviera esa misma posición, pues aparte de los condicionamientos reglamentarios, bastaría la nueva valoración de la discrecionalidad—sujeta al control jurisdiccional en razón de la posible *desviación de poder*—para que en el caso de la fianza, por ejemplo, no se admitiera como suficiente la que resultase puramente simbólica por la pequeñez de su cuantía. (Cfr. las sentencias de 24 de octubre de 1959 y de 9 de noviembre de 1964).

(29) Los preceptos a que se alude son los contenidos en los artículos 175 del RF y 171, 174, 255, 256 y 259 a 264 del RH.

(30) Un ejemplo de tal discordancia se ha producido con la modificación, entre otros, de los artículos 59 y siguientes del ER, por Decreto de 13 de diciembre de 1962; a consecuencia de la cual ya no rigen en el Estado los periodos trimestrales ni los cuarteos señalados en el artículo 261 del RH—que reproducía fielmente lo establecido en aquellos artículos—. Ello no comporta ningún problema respecto a los arbitrios municipales sobre las riquezas rústica y urbana, puesto que el artículo 560-7, al que remite el 562-3, previenen especialmente que «los plazos de cobranza y la distribución de las cuotas se ajustarán a las mismas fechas y reglas establecidas para la Contribución territorial»; pero, respecto a las demás exacciones cobradas mediante recibo, puede sostenerse que obliga formalmente el citado artículo 261, aunque en la práctica se le suponga derogado cuando conviene más aplicar el nuevo procedimiento.

del RF—reguló la rendición de las cuentas semestrales de la gestión recaudatoria estableciendo que su estructura, detalle, justificación y trámite se acomodaran a lo dispuesto en el mismo Estatuto; y la regla 69 introdujo un libro «Auxiliar de efectos» que venía a completar los de contabilidad de aquella gestión enumerados en el artículo 768 (hoy 786) de la Ley, y que es trasunto del «Libro de cuentas corrientes por efectos» a que se refiere el apartado *c*) del artículo 179 del ER. Con todo ello quedó muy considerablemente ampliada y precisada la regulación contenida en el citado texto de 16 de diciembre de 1950, que, sin variación sustancial de esta parte, pasó al de 24 de junio de 1955; pero no en el grado necesario ni siempre en la forma adecuada para suplir las lagunas y defectos normativos de ésta, pues quedan sin regular, o se regulan de modo deficiente, cuestiones de capital importancia, las cuales constituyen el preferente objeto de la segunda parte de este ensayo.

II. POSIBLES PRINCIPIOS INSPIRADORES DE LA REFORMA DE LA ANTEDICHA REGULACION

1. DE CARÁCTER GENERAL.

Entendemos que debe partirse de estos dos: *a*) la reestructuración lógica del vigente capítulo sobre la gestión recaudatoria, en función del contenido que ha de abarcar; y *b*) la articulación de ese contenido mediante las supresiones, modificaciones e incorporaciones de preceptos que obviamente se deducen del análisis hecho en los apartados I.1 a I.4, de modo que queden sistemáticamente precisadas las normas básicas de la antedicha gestión.

En cuanto al apartado *a*), creemos que el aludido capítulo debería dividirse en tres secciones: la primera, para señalar las normas generales de la mencionada gestión; la segunda, para tratar de la cobranza de recursos propios mediante valores en recibos o en certificaciones de descubierto, y la tercera, para regular la recaudación de recursos ajenos. Con ellas se lograría, respectivamente: *a'*) llenar un notorio vacío en la vigente Ley, que sólo contiene una mínima parte de aquellas normas en las secciones 1.^a, 2.^a y 6.^a del actual capítulo sobre la materia; *b'*) establecer

los principios rectores de la llamada «recaudación mediata», que plantea peculiares problemas de organización, afianzamiento, fiscalización y responsabilidades del servicio recaudatorio, tanto en el período voluntario como en el ejecutivo, y que hoy apenas si se rozan en la Ley, suplida en esta parte—aunque de forma incompleta—por los artículos 256 y siguientes del RH; y c') señalar los que han de aplicarse a la gestión por cuenta ajena, de gran importancia en la actualidad—sobre todo, en las Diputaciones provinciales—, pero que la Ley no menciona siquiera en el repetido capítulo, aunque hace una referencia a la misma en su artículo 600.

Acerca de la gestión últimamente mencionada, no podemos ocuparnos especialmente en este trabajo. Sólo indicaremos aquí las normas más generales que, a nuestro juicio, deben regirla: «Las Entidades locales podrán asumir la gestión cobratoria de recursos ajenos a sus respectivos Presupuestos, y estarán obligadas a hacerlo cuando así lo establezca una ley, o cuando se trate de la cooperación que las Diputaciones han de prestar al servicio recaudatorio de los Municipios de la Provincia, o de lo que recíprocamente se deben las Haciendas locales para el curso de un procedimiento ejecutivo que, iniciado por agentes ajenos, haya de proseguirse o ultimarse por los propios.—Dicha gestión podrá comprender también la formación de los documentos cobratorios básicos y la extensión de los correspondientes recibos; pero la aprobación de los primeros y la legitimación y verificación de los segundos corresponderán a la Entidad acreedora, por los trámites aplicados a los valores por ella producidos; a no ser que las exacciones a que se refieran éstos se configuren como recargos o cuotas adicionales de otras impuestas por la recaudadora, en cuyo caso competarán a ésta tales trámites, así como la facultad de providenciar de apremio las relaciones de deudores morosos.—La cobranza de que se trata deberá ser encomendada por la Entidad recaudadora a los agentes que realicen la de sus recursos propios, salvo que razones de demostrada conveniencia o necesidad aconsejen el nombramiento de otros especiales; pero en todo caso, se exigirá la constitución de una garantía especialmente afecta a las responsabilidades de aquella cobranza».

En cuanto a las normas básicas de la aludida sección segunda, estimamos que deberían responder a las directrices que siguen.

A) *Clases de recaudación.*

Respecto a la de exacciones locales gestionada por las propias Entidades que las hubieran impuesto, deben especificarse el ingreso directo y el descuento, como formas de recaudación *inmediata*, y la cobranza por valores en recibos o en certificaciones de descubierto, como formas de recaudación *mediata*, de acuerdo con la terminología del artículo 4.º del ER; pero, además, ha de admitirse expresamente la *compensación*—autorizada por el artículo 68 de la LGT—, y se introduciría una clase de cobranza que constituye una figura intermedia entre el ingreso directo y la efectuada por medio de los antedichos valores, y que, no obstante ser típica de las Haciendas locales, no ha merecido más que alguna indirecta y aislada referencia en las disposiciones por que se rigen (31): es decir, la que se realiza mediante efectos valorados o no—timbres, papel de pagos, viñetas, placas, patentes, guías, precintas, boletos, liquidaciones-recibos, etc.—sin adscripción nominativa a los deudores, o cuya valoración o adscripción se hace por funcionarios o agentes locales en el momento en que perciben el importe de la liquidación que practican. Tal procedimiento de cobranza—a la que en este caso convendría denominar por ingreso *cuasi-directo*, pues aunque el pago no se realiza por el deudor inmediatamente en la Depositaria, se recibe por simples auxiliares de la misma, sin propia personalidad como recaudadores—deberá ser el aplicable a las liquidaciones independientes de matrículas, padrones, registros o repartimientos de la Entidad local, no contraídas en cuentas con anterioridad a su pago; mientras que el de ingresos directos se establecerá respecto a esas mismas liquidaciones, cuando se hubieran contraído previamente; el de descuento o compensación, respecto a las conexas con otras de créditos de los deudores; y el de recibos o certificaciones de descubierto, respecto a las que constan en los documentos cobratorios antedichos y a cuantas hayan de satisfacerse en la vía de

(31) Así, en los artículos 437-1 y 440-2.º de la LRL, y en la regla 69 de la IC.

apremio. Sin embargo, las que impliquen altas en aquellos documentos o que, aun constando ya en los mismos, deban ser notificadas individualmente o tuvieran que pagarse en plazos o fracciones especiales, podrán recaudarse por ingreso directo o por medio de valores en recibos, según opción de la Entidad acreedora.

En cuanto a la recaudación de las contraprestaciones pecuniarias de Derecho privado (por ejemplo, las debidas por los arrendatarios de viviendas municipales), cabe hacerla por ingreso directo en la Caja de la Entidad local—quien expediría la carta de pago correspondiente—, o por medio de recibos que no deben confundirse con los valores homónimos a que antes hemos aludido. Tales ingresos o recibos serán también los procedentes en el caso de las contraprestaciones de los usuarios de los servicios o bienes de la Entidad, cuando éstas, aunque se hallasen configuradas como tasas, se determinen en función de un precio o merced por el disfrute discontinuo de unos o de otros, o por el de unidades variables de suministro o aprovechamiento efectivo (32). Pero la cobranza por medio de esos recibos—que ya no son *valores*, sino meros justificantes de pago—constituye un caso especial, al que se aplicarían generalmente las normas de la recaudación por ingreso cuasi-directo, sin perjuicio de las particularidades exigidas por esa misma especialidad (33).

B) *Plazo para el pago en período voluntario.*

Tratándose de los ingresos directos, aquel período debe ser el que señale el Reglamento general de Recaudación (34), siempre que no establezca otro especial la respectiva Ordenanza

(32) Esa discontinuidad o variabilidad impide la previa determinación de la deuda del usuario y su reflejo en padrones o matriculas, y, por consiguiente, la producción de los valores-recibos a que alude el artículo 261 del RH. Un caso típico es el de la tasa por suministro de agua mediante contador.

(33) En ciertos casos, tales particularidades podrán consistir en el cargo previo a la recaudación, en el intento de cobro a domicilio, etc., que asimilarían esta cobranza, en algunos aspectos, a la peculiar de los valores en recibo.

(34) En realidad, no se altera el plazo general previsto en el artículo 260 del RH, en tanto que éste coincide con el señalado en el artículo 48 del ER, al que vendrá a sustituir el Reglamento que anuncia la LGT.

y sin perjuicio de las liquidaciones provisionales o depósitos previos que ésta autorice o exija (35). Para los ingresos cuasi-directos, las Ordenanzas habrán de determinar los casos de cobro anterior o simultáneo respecto a los hechos imponibles determinantes del gravamen o el plazo en que voluntariamente podrá satisfacerse su importe. Esta misma regla se aplicará a las contraprestaciones pecuniarias antes aludidas, si ellas tuvieran el carácter de tasas, y si no, regiría lo previsto en las estipulaciones contractuales pertinentes o en las bases de ejecución del Presupuesto. En cuanto a los valores en recibos, sé estaría a las disposiciones de que se trata en el apartado II.2. Por otra parte, en consonancia con el artículo 61-2 de la LGT, debe prevenirse que el pago de las deudas tributarias cuya liquidación hubiera de notificarse individualmente, podrá o deberá aplazarse e incluso fraccionarse en los casos, forma y condiciones que general o especialmente se establezca en la Ley o en la Ordenanza fiscal respectiva, guardando lo dispuesto en el Reglamento antedicho y la norma general de que las cuotas aplazadas devengan interés de demora y su efectividad ha de asegurarse mediante hipoteca, prenda, aval bancario u otra caución suficiente (36). (Como es obvio, toda concesión de fraccionamiento de cuotas irreducibles se traduce en el aplazamiento del pago de una o más porciones de las mismas, pues, de no ser así, carecería de sentido tal concesión).

C) *Formas de efectuarlo.*

Para el que tenga lugar en efectivo, deben recogerse las establecidas en el artículo 60 de la LGT, o sea, la entrega de dinero

(35) Un típico caso de posible aplicación de estas liquidaciones o depósitos es el de las licencias.

(36) Es extraño que el RHM, al regular en su artículo 117 el «aplazamiento y fraccionamiento de pago de la deuda» tributaria, no aluda a lo especialmente previsto en la LGT acerca de esta materia, y se refiera, en cambio, a las garantías que exigen la LRL y el Reglamento de 26 de noviembre de 1959 para obtener la suspensión de la acción cobratoria. Ello parece deberse a que se confunde esta suspensión (que paraliza el procedimiento para el cobro de una deuda impugnada) con el aplazamiento propiamente dicho, que constituye una facilidad que normalmente se concede al pagador no reclamante.

de curso legal, el giro o transferencia de fondos, el cheque o talón de cuenta bancaria o de Caja de Ahorros, u otros documentos mercantiles, en la forma que reglamentariamente se determinara. Además, para el caso de valores en recibos, se autorizará expresamente el pago anticipado de su importe, así como la domiciliación en establecimientos bancarios o análogos, y, para toda clase de deudas tributarias, la posible intermediación de estos establecimientos como Cajas perceptoras auxiliares de la Entidad local (37).

D) *Determinación y cobro de las deudas tributarias por órganos ajenos a la Entidad local acreedora.*

Compréndense aquí tres supuestos distintos: a) el de las exacciones que administra y recauda el Estado o una Corporación local por cuenta de otra de esta clase; b) el de los segundos contribuyentes, y c) el de los conciertos. Para regular con carácter general y de intemporalidad tales supuestos—del primero y del último de los cuales se ocupan parcialmente los artículos 732 y 736 de la LRL—será preciso establecer, respecto al a) y al b), que cuando la determinación y el cobro de la deuda tributaria correspondan al Estado u otra Entidad pública distinta de la acreedora, o a un sustituto del contribuyente (38), la recaudación de aquélla en el período voluntario y en el ejecutivo, la indemnización por los gastos de administración y cobranza, y la forma, fechas y garantías de la formalización de su ingreso en la Hacienda local

(37) El pago anticipado y la domiciliación bancaria, en cuanto a los recibos, se hallan regulados en el ER (arts. 55, 56 y 65). Para las liquidaciones de ingreso directo, el Decreto de 27 de agosto de 1964 introdujo el sistema de su recaudación por medio de Bancos y Cajas de Ahorros, que actúan, con respecto a la Hacienda pública, como verdaderas Cajas auxiliares, puesto que expiden cartas de pago con poder liberatorio para el pagador (art. 6.1 de la O. de 1-IX-1964).

(38) Con esta denominación se refiere la LGT (art. 32) a quienes el ER denomina «segundos contribuyentes», definidos en su artículo 2.º como «las entidades o personas que, sin ostentar título de recaudador y en virtud de precepto legal, efectúan retención indirecta a favor del Estado o recaudan determinados impuestos estatutales». Cambiando los términos «Estado» e «impuestos estatales» por los de «Hacienda local» y «exacciones locales», tenemos el concepto de «sustitutos del contribuyente» en el ámbito de la indicada Hacienda.

respectiva se acomodarán a las disposiciones generales que hayan establecido esa subrogación de competencia, o a los convenios que se hubieran formalizado entre la Entidad acreedora y la recaudadora, dentro de los límites que habrían de señalarse reglamentariamente. Sin embargo, como pauta para éstos, y atendida la disposición final 2.^a de la LGT, deberá establecerse que aquella indemnización no excederá del 5 por 100 de las sumas recaudadas, si se trata de la cobranza en período voluntario, ni del importe de la participación en los recargos de apremio que para sus propios agentes tenga establecida la Entidad recaudadora, si se trata de los cobros en período ejecutivo; y que dejará de devengarse por el Estado siempre que el tributo local se refunda con otro u otros estatales para su liquidación y cobro por medio de documentos únicos. Además, para evitar anómalas situaciones como las que han venido produciéndose en la administración por la Hacienda pública del gravamen municipal sobre el producto de las explotaciones carboníferas (39), deberá prohibirse que a la repetida indemnización se le sobrepongan otras por operaciones técnicas o de inspección realizadas en beneficio exclusivo de la Entidad acreedora, cuando ésta cuente con facultativos propios que puedan efectuar tales operaciones.

Respecto a los conciertos, bastará establecer, simplemente, que cuando una deuda tributaria global deba satisfacerse por medio de Entidades, asociaciones, gremios u otros órganos representativos de los contribuyentes y facultados para la distribución in-

(39) Se alude a la indemnización por los gastos originados en las visitas de los Ingenieros de Minas para la comprobación y censura de las declaraciones de las empresas explotadoras, para sufragar los cuales la R. O. de 9 de septiembre de 1924 (convalidada por O. de 10 de enero de 1945) impuso a los Ayuntamientos interesados la obligación de ingresar en el Tesoro el 10 por 100 del importe del recargo municipal recaudado. Esa comprobación se realizaba ciertamente en beneficio exclusivo de aquellas Corporaciones, pues las minas de carbón estaban exentas del impuesto estatal sobre el que giraba el recargo establecido por el artículo 390 del EM (mantenido por el 490 de la LRL y suprimido por la reforma tributaria de 1964, al suprimirse la imposición sobre el Gasto en que aquél se integraba); pero varios importantes Municipios asturianos, como los de Aller, Mieres y Sama, se venían quejando por la manifiesta desproporción entre el antedicho 10 por 100—detráido además del 5 por 100 por administración y cobranza—y los gastos reales de la comprobación referida, la cual podrían realizar aquéllos a mucho menor costo, por medio de técnicos a su servicio.

dividual de aquélla entre éstos, las condiciones y garantías de su pago—que habrá de efectuarse por ingreso directo—se regularán por los convenios que, en virtud de expresa autorización de la Ley, y dentro de los límites que reglamentariamente se fijen, hayan establecido este sistema de determinación de cuotas. Regla que también se aplicará respecto a las cuotas singulares que se determinen en régimen autorizado de concierto individual; las cuales, sin embargo, podrían recaudarse por medio de valores en recibos cuando su número e importe lo hicieran aconsejable, siempre que las mismas constasen en documento aprobado y publicado por los trámites de los padrones o matrículas.

Por otra parte, se hace aquí necesario sustituir los párrafos 3 a 5 y 7 del artículo 732 de la LRL por una norma más general y uniforme, en la que, además, se corrija el procedimiento previsto en el artículo 114 del ER, que consideramos anacrónico, mal fundado, incongruente con la sistemática del propio Estatuto y las normas específicas de la Administración local y vejatorio para las autoridades y funcionarios de esta esfera (40). Tal nor-

(40) En efecto, dicho artículo, en relación con el 113, viene a agravar los términos de su inmediato y desafortunado antecedente, el artículo 138 del Estatuto de Recaudación de 18 de diciembre de 1928; pues, conforme a la letra de éste, tal procedimiento no era aplicable más que al caso de las Diputaciones y Ayuntamientos deudores a la Hacienda en concepto de responsables directos, expresamente citados entre éstos por el apartado F) del artículo 9.º del mismo Estatuto; pero tal limitación fue escamoteada por el vigente, eliminando a dichas Corporaciones de la enumeración que de dichos responsables hace su artículo de igual número, y estableciendo un procedimiento que pretende ser aplicable también para el caso de que las Entidades locales resulten deudoras en concepto de «contribuyentes», dada la amplitud de redacción de dicho artículo 114—que no se refiere, como el 138 del anterior Estatuto o el 109 de la Instrucción de 26 de abril de 1900, a débitos de responsables directos, sino genéricamente a los «liquidados a favor de la Hacienda»—y la expresa exclusión que el 113 hace de tales Corporaciones al señalar el procedimiento común aplicable a aquella primera clase de deudores. Es decir, que se trata de unificar el procedimiento de apremio contra las Entidades locales, ya sean «contribuyentes» o «responsables directas», aplicando en ambos casos las expeditivas, si que también desatentadas normas del artículo 114, aunque para ello se cometa la incongruencia de apremiar por responsabilidades directas a deudores no señalados en el artículo 9.º como sujetos de imputación de aquéllas, y se olvide que regulándose en aquel primer precepto una especie de recaudación «motivada por certificaciones de descubierto», quedan fuera del mismo las actuaciones de los expedientes de apremio por valores en recibos. Este mal elaborado intento de unificación en los procedimientos de apremio contra las Corporaciones locales se debe, en primer término, a la enorme ventaja

ma podría ser del tenor siguiente: «Salvo que otra cosa se ordene en las disposiciones generales o convenios que establezcan o reglamenten la antedicha subrogación de competencia, la Entidad recaudadora o el sustituto del contribuyente entregarán cada mes a la acreedora el producto líquido de la recaudación obtenida por cuenta de ésta en el mes inmediato anterior.—Dicho producto, mientras permanezca en poder de los primeros, tendrá el carácter

que para la Hacienda del Estado supone la posibilidad de aplicar a aquéllas, cuando sean «contribuyentes», el sistema de compensación de créditos y débitos que venía ya establecido para las «responsables directas» en el artículo 138 del anterior Estatuto; compensación que se aplica sin tener en cuenta la limitación que establece el propio precepto, en su número 3.º, que deja exento de embargo el 85 por 100 del importe de los ingresos que se efectúen en las arcas de dichas Corporaciones. Por otra parte, tanto la ilimitada compensación a que se alude, como la simple retención del 15 por 100 de los mencionados ingresos, puede significar para los Presidentes de las Entidades locales la imposibilidad de ordenar los pagos preferentes a que se refiere el artículo 711 de la LRL—por falta de fondos para atenderlos—, así como la responsabilidad consiguiente a la infracción del artículo 712 de la misma, que prohíbe librar cantidad alguna para «gastos obligatorios» (y éste es el carácter que tienen las deudas tributarias, según el artículo 706-1-a) sin estar satisfechas todas las obligaciones de carácter preferente, como son, por ejemplo, las retribuciones de sus funcionarios; responsabilidad que con el carácter de «directa» imputa también dicho artículo a los Interventores y Depositarios de fondos que «intervinieren o efectuaren cualquier pago sin estar previamente liquidadas todas las obligaciones de personal»; de donde resulta que la salida de Caja de los fondos que han de ponerse a disposición de la Hacienda pública—so pena de incurrir el Ordenador de pagos y el Depositario en las responsabilidades pecuniaria y criminal previstas en el propio artículo 114 del vigente ER—no siempre sería legalmente practicable en virtud de lo dispuesto en los artículos 711 y 712, en relación con el 714, de la Ley antedicha. Por último, el sistema de inspección, por funcionarios de Hacienda, del «estado de la recaudación en las Corporaciones que la tengan sujeta a embargo» (art. 114-8.º) parece reminiscencia del arcaico sistema de «comisionados plantones» que estableció la Instrucción de 3 de diciembre de 1869, y resulta vejatorio no sólo para las autoridades y funcionarios de la Administración local, sino también para los del Servicio de Inspección y Asesoramiento de las Corporaciones Locales, pues si bien el artículo 661-8 de la vigente LRL vino a limitar el alcance del 354 del texto articulado de 16 de diciembre de 1950, al establecer que «la función inspectora de la Hacienda pública cerca de las Corporaciones locales se efectuará con sujeción a las disposiciones especiales sobre la materia», no es menos cierto que debe armonizarse tal precepto con el más genérico contenido en el segundo de los artículos últimamente citados, conforme al cual «la inspección, fiscalización y asesoramiento de las Corporaciones locales *en todos sus aspectos*, será competencia exclusiva del Ministerio de la Gobernación, ejercida a través del Servicio Nacional de Inspección y Asesoramiento...»; y es evidente que tal armonización puede conseguirse en este caso encomendando la inspección de que se trata al referido Servicio, a instancia de la Delegación de Hacienda interesada.

de depósito a disposición de la segunda, y las retenciones o compensaciones que respecto a él se acuerden por autoridad competente no podrán exceder del 15 por 100 de su importe (41) ni llevarse a efecto en la medida en que tal producto resulte imprescindible para atender a los pagos que en esta Ley se califican de preferentes, de los cuales certificará el Interventor de la Corporación que haya de efectuarlos, con el visado de su Presidente y el del Jefe del Servicio provincial de Inspección y Asesoramiento de las Corporaciones Locales.—En todo caso, se facilitarán a aquélla, periódicamente, resúmenes circunstanciados de lo liquidado y cobrado, y, dentro del plazo señalado en esta Ley para la liquidación de las resultas, una relación pormenorizada de los créditos liquidados a su favor en el año último y que aún no le hayan sido satisfechos» (42).

E) *Carácter del procedimiento para el cobro de los créditos liquidados a favor de la Hacienda local.*

El artículo 737-1 de la LRL se acomoda a los términos del párrafo 1.º del artículo 7.º de la LAC, al establecer que los procedimientos para la cobranza de *todos los recursos y créditos liquidados a favor de las Haciendas locales* «serán sólo administrativos, y se ejecutarán por sus agentes en la forma que esta Ley [la LRL] y disposiciones reglamentarias determinen». Esta redacción resulta incorrecta porque no responde a la realidad jurídica —que nos muestra que aquel procedimiento no puede emplearse cuando se trata de crédito de Derecho privado cuya determinación ejecutiva no puede realizar la Administración de oficio o uni-

(41) Limitación establecida en el número 3.º del artículo 114 del ER respecto al embargo de los ingresos de las Haciendas locales, y cuya virtualidad debe extenderse al caso de que no sea necesario tal embargo por aplicarse el sistema de compensación.

(42) La habitual falta de oportuno conocimiento de tales créditos imposibilita su correcta incorporación al Presupuesto refundido, donde suelen cifrarse por la diferencia entre el importe consignado en Ingresos y el realizado efectivamente, aunque no haya seguridad o constancia de la liquidación de aquel primer importe. En virtud de la nueva contabilidad establecida por la Orden de 27 de diciembre de 1966, parece que las Delegaciones de Hacienda no tendrán ya dificultad para proceder sin demora al cifrado y notificación de los créditos que resulten a favor de las Corporaciones locales por recursos cedidos o administrados por la Hacienda pública.

lateralmente (43)—y porque no tiene en cuenta que los recursos de una Entidad local determinada pueden recaudarse, incluso en la vía de apremio, por los agentes de otra o del Estado. En consecuencia, creemos más acertada una redacción como la siguiente: «El procedimiento para la cobranza de los créditos liquidados a favor de las Haciendas locales será exclusivamente administrativo cuando ellos se fundamenten en un título o potestad de Derecho público, o cuando así lo establezca expresamente una ley o reglamento general con referencia a créditos de otro origen (44); y sus actuaciones se realizarán por los órganos propios o ajenos a quienes resulten cometidas por las normas aplicables a cada caso».

F) *Tercerías.*

Se ocupa de ellas el artículo 662 de la LRL, ateniéndose fundamentalmente a los términos del artículo 9.º de la LAC y siguiendo en parte los del artículo 564 del EM. Pero no se han tenido en cuenta las modificaciones introducidas posteriormente por el ER y por la LGT, tendentes a salvaguardar mejor los derechos de la Hacienda sin menoscabo de los legítimos de los particulares. En consecuencia, a los términos del párrafo 1 de dicho artículo 662 debe añadirse la importante precisión que se contiene en los artículos 231-1 del ER y 136-2 de la LGT: la de que la suspensión del procedimiento de apremio respecto a los bienes o derechos controvertidos, no puede decretarse sin que antes se

(43) Es decir, en los casos en que la Administración no obra con *jus imperii*, sino como persona jurídica sometida al Derecho común. (En el Decreto decisorio de competencia, de 10 de noviembre de 1960, se va aún más allá, pues se declara inaplicable el artículo 737 a un crédito liquidado *unilateralmente* por la Administración municipal para resarcirse de los gastos de reparación de un semáforo dañado por un particular, aunque parece admitirse el derecho del Ayuntamiento para determinar dicho crédito administrativamente, con intervención del deudor).

(44) Entre éstos pueden señalarse los derivados de contratos de la Administración no sometidos, en sus efectos, al ordenamiento jurídico-administrativo, como son los referidos *ad exemplum* en el artículo 18 de la Ley de Contratos del Estado. Pero el capítulo VIII del Reglamento de Contratación de las Corporaciones locales, en relación con su disposición adicional primera, atribuye a dichas Corporaciones la facultad de liquidar por sí y hacer efectivas por la vía de apremio ciertas responsabilidades de los contratistas, cualquiera que sea la índole de los contratos que ha dado lugar a las mismas.

haya llevado a efecto el embargo de aquéllos y, en su caso, la anotación preventiva de tal embargo en el Registro público correspondiente. Y en cuanto a los términos del párrafo 3 del mismo artículo 662, se hace necesario precisar que la persona a que en él se alude como «distinta del deudor» tiene que ser ajena a la relación tributaria en que se genera la deuda perseguida, pues, de no ser así, quedaría sin efecto la acertada prevención que establece el artículo 130-4.º del ER (y recoge el 174 del RH), según la cual, tratándose de tributos que directa e individualmente recaigan sobre los propios inmuebles contra los que la ejecución se dirija, el tercer adquirente, así como el acreedor hipotecario, deben responder de los descubiertos posteriores a la inscripción de su respectivo derecho en el Registro de la Propiedad. Por tanto, parece que el citado párrafo 3 debiera completarse así: «Si en el procedimiento administrativo se hubieran embargado bienes inmuebles que, con anterioridad a la fecha de origen del débito, estuviesen inscritos a favor de persona distinta del deudor, se sobreseerá, desde luego, en cuanto a tales bienes, a no ser que éstos o sus productos constituyan precisamente la base imponible de la deuda tributaria que se persigue».

G) *Especialidad del procedimiento en caso de alcance.*

A él se refieren los artículos 355-b), 660, 663, 664-2 y 668 de la LRL, los cuales, por una parte, aluden a una verdadera especialidad procesal: la de los expedientes administrativo-judiciales de reintegro (45)—cuya incoación y fallo corresponden a las Comisiones de Cuentas—, y, por otra, recogen lo preceptuado en los artículos 8.º, 9.º y 11 (párrafo 2.º) de la LAC en relación con el procedimiento administrativo para asegurar y obtener el reintegro de los fondos adeudados a la Hacienda local en el caso de alcance (46); procedimiento que primordialmente corresponde a los

(45) No «de alcance y reintegro», como erróneamente dice el artículo 355, confundiendo el motivo con la finalidad.

(46) Al que en realidad pueden reducirse los de «desfalcos, malversación de fondos y efectos o faltas en los mismos» a que alude el artículo 660, pues tales hechos, cuando son cometidos por quienes custodian, manejan o recaudan los fondos o efectos de que se trata, tienen que dar lugar a un

agentes de la Corporación afectada—conforme a la prevención general del artículo 737-1 de la LRL y con independencia de que llegue a incoarse o no el expediente administrativo-judicial—. Como es obvio, el procedimiento a cargo de dichos agentes implica el de apremio, en su caso; pero este último resulta desaceradamente limitado en la redacción de los antedichos artículos 660 de la LRL y 8.º de la LAC, pues, por de pronto, su aplicación se restringe a los funcionarios y personas que señala, en vez de referirla a quienes resultaren legalmente deudores en concepto de responsables directos o subsidiarios a la Hacienda local (ya lo fueran en virtud de alcance o no), en atención a lo dispuesto en los artículos 90 del Reglamento del Tribunal de Cuentas, 9 y 10 del ER y demás preceptos en que pudiera fundarse la obligación de reintegrar fondos a dicha Hacienda; y, por otra parte, la interpretación gramatical del repetido artículo 660 parece excluir la aplicación del procedimiento de apremio a los herederos o causahabientes del alcanzado; lo cual estaría en contradicción flagrante con el principio sentado en el artículo 737-1 de la LRL, teniendo en cuenta el que se establece en el 661 del Código civil, y que, conforme al 662-1 de la propia LRL, *a contrario sensu*, las personas que tengan responsabilidad para con la Hacienda local en virtud de obligación *transmitida*, no pueden reclamar la suspensión del procedimiento administrativo que se siguiera para la efectividad de dicha obligación. Por ello, habrá que interpretar que los citados herederos se subrogan a los «funcionarios alcanzados», como deudores, en el procedimiento para el reintegro de los fondos distraídos, aunque su responsabilidad sólo pueda hacerse efectiva sobre los bienes heredados. A este respecto, debe recordarse que el artículo 42 del Reglamento del desaparecido Tribunal Supremo de la Hacienda Pública (47) y el 165 del Reglamento del Tribunal de Cuentas (48), establecen, respectiva-

alcance en las cuentas que preceptúan con carácter general el artículo 2.º de la LAC y el 170 del RH.

(47) Cuyo capítulo IV, del que forma parte tal artículo, es considerado en vigor por el 19 de la Ley de 3 de diciembre de 1953, que regula la organización y funciones del Tribunal de Cuentas del Reino.

(48) Declarado provisionalmente en vigor por la antedicha Ley de 3 de diciembre de 1953, y al que remite implícitamente el artículo 18 del Decreto de 28 de mayo de 1954 (regulador de la Comisión Central de Cuentas) al

mente, que «las responsabilidades, tanto directas como subsidiarias, se transmiten a los causahabientes de los responsables, por la aceptación expresa o tácita de la herencia de éstos, pero sólo en la cuantía máxima a que ascienda el importe líquido de dicha herencia...», y que «serán considerados herederos y, por tanto, responsables a la Hacienda de las obligaciones contraídas por sus causantes, quienes lo sean con arreglo a los preceptos generales de la legislación»; herederos que son desde luego conceptuados como partes en el procedimiento administrativo-judicial de reintegro que allí se regula. Por consiguiente, debe aclararse, en consonancia con las precitadas normas, la equívoca redacción del aludido artículo 660 de la LRL.

Por otra parte, muestra la experiencia que en el caso de los descubiertos resultantes en la cobranza de tributos del Estado, cuando está a cargo de las Diputaciones provinciales, se ha producido alguna perplejidad en cuanto a la competencia de éstas y de la Comisión Central de Cuentas para determinar el alcance correspondiente y conseguir su reintegro (49), e incluso acerca de la consideración formal del primero como un alcance en cuentas relativas a fondos de la Hacienda local. La confusión resulta aquí favorecida por el hecho de que, en lo concerniente a aquellos tributos, no vienen formándose más cuentas de recaudación que las rendidas al Tesoro por las Diputaciones o los recaudadores de zona a su servicio, en las cuales, evidentemente, el descubierto que pueda producirse no constituye por sí un alcance en la gestión de dicha Hacienda, sino en la del Estado. Claro es que para disipar esa perplejidad bastará considerar que, en tal supuesto, el alcance que nos importa es el producido en otra cuenta—aunque ordinariamente no se forme por innecesaria—: la que el recaudador alcanzado debe rendir a la Diputación por los valores de que ésta es responsable ante el Tesoro y de que ha hecho cargo a aquél, así como por la participación que a la misma correspon-

disponer que, para lo no previsto en el propio Decreto, «regirán como suplementarias las normas de actuación del Tribunal de Cuentas», siempre que no se opusieren a las del ordenamiento local.

(49) En relación con el citado problema puede verse mi trabajo sobre las responsabilidades subsidiarias en caso de alcance, publicado en el número 222 del *Boletín del Colegio Nacional de Secretarios, Interventores y Depositarios de Administración Local*.



de en los recargos de apremio percibidos de los deudores; cuenta en la que la parte primordial es ciertamente repetición de los elementos de Cargo y Data de la rendida al Tesoro, pero en la que el descubierto puede ser mayor que el resultante en ésta (50). En consecuencia, creemos útil introducir en el repetido artículo 660 un párrafo de este tenor: «En el caso de descubiertos que se produzcan en la gestión recaudatoria confiada a una Entidad local por otra de esta esfera o por el Estado, el alcance se deducirá en la cuenta que el recaudador alcanzado debe rendir, o debe formársele de oficio, por los valores de que le haya hecho cargo la primera, cualquiera que sea su origen, y por la participación que a la misma corresponda en los recargos de apremio u otros componentes de los débitos satisfechos por los deudores. La competencia para declarar ese alcance y las responsabilidades pecuniarias consiguientes, así como para exigir la efectividad de éstas, se ejercerá por las Comisiones de Cuentas con independencia de la que, en su caso y para los mismos efectos, corresponda a los órganos de la Hacienda pública o al Tribunal de Cuentas del Reino por razón de los aludidos descubiertos. Sin embargo, la cuantía de las responsabilidades declaradas por dichas Comisiones no podrá exceder, en cuanto a los débitos al Tesoro o a la Entidad local encomendante, del importe del reintegro que haya de hacerse a aquél o a ésta».

H) *Ingreso del producto íntegro de la cobranza.*

Lo establece como regla—frecuentemente quebrantada—el artículo 741 de la LRL, cuyo párrafo 3 prohíbe, además, que se minore aquel ingreso fuera de los casos que señala. Sin embargo, aunque entre éstos no figura la participación que en los recargos de apremio corresponde al agente ejecutivo, es un hecho que tal participación se viene minorando en los ingresos que el mismo efectúa, pues ello resulta implícitamente autorizado por la regla 86 de la IC, al ordenar que el detalle y justificación de las cuentas de la gestión recaudatoria se acomoden a lo dispuesto

(50) Pues puede estar integrado también por la participación que en los recargos de apremio corresponde a la Diputación recaudadora.

en el ER, conforme al cual resulta facultado aquel agente para retener la participación mencionada y, en su caso, las dietas que se devenguen en lugar de dichos recargos. Ahora bien, es indudable que éstos forman parte de la deuda tributaria (51) y que, si se niega al recaudador la facultad de minorar sus ingresos en el importe del premio de cobranza que le corresponda como devengo personal, debe negársele también a dicho agente con referencia a la aludida participación; y puesto que la gestión en período voluntario no es de suyo tan propicia como la ejecutiva para ocasionar responsabilidades pecuniarias (52), es en esta última donde importa más a la Hacienda local retener durante algún tiempo las cantidades que han de acreditarse para retribuir al agente recaudador, las cuales formarán así una garantía adicional a la significada por la fianza del mismo. Por todo ello parece conveniente precisar los términos de los párrafos 1 y 3 del aludido artículo 741 de la LRL, en forma análoga a la que sigue: «Las sumas recaudadas por agentes propios (53) no podrán minorarse, ni antes ni después de la formalización de su ingreso, con detracciones o pagos de ninguna clase, excepto los ocasionados reglamentariamente por las actuaciones inspectoras o devolución de ingresos indebidos. En consecuencia, dichos agentes ingresarán en la Caja o cuentas de la Entidad acreedora el producto íntegro de lo cobrado, en cuanto al importe principal de la deuda tributaria y a los demás elementos que legalmente la integran, sin perjuicio de la liquidación y abono periódico a aquéllos de los devengos que les correspondieren por premios de cobranza, dietas, participación en recargos de apremios u otros emolumentos reglamentarios.—Cuando haya lugar a las indemnizaciones a que se refiere [el apartado II.1.D)], o a la compensación de débitos y créditos, unas y otra tendrán efectividad sin perjuicio de la formalización en Gastos del importe íntegro de los últimos,

(51) Conforme al artículo 58 de la LGT.

(52) Pues, además de la originada por la falta de fondos, en la gestión de los agentes pueden producirse las motivadas por perjuicio de valores, por percepción indebida de costas, por recargos improcedentes, etc.

(53) En cambio cuando la recaudación se efectúe por otra Entidad local o el Estado, debe considerarse normal que éstos detraigan de dichas sumas, antes de ingresarlas, los premios, indemnizaciones o participaciones que puedan corresponderles.

y de la que corresponda en Ingresos por el importe íntegro de los débitos satisfechos».

I) *Prohibición de agravar las deudas tributarias.*

Es éste un principio teóricamente consagrado desde antiguo en la Hacienda local. Lo formula con carácter de generalidad el artículo 159 del EM—en donde tiene su origen el 741-2 de la LRL—, y se encuentra ya establecido, para exacciones determinadas, en preceptos como el artículo 31 del Reglamento de 29 de junio de 1911. Sin embargo, no siempre se ha echado de ver en la práctica que tal principio, en cuanto impide que las cuotas de exacciones locales sean recargadas en concepto de *gastos de administración*, convierte en ilícita la aplicación del sello municipal a los justificantes de pago de aquellas cuotas, como pretensos motivadores de una tasa de *administración* autorizada en el número 1.º del artículo 440 de la LRL. Es más, las placas, patentes u otros efectos que justifiquen ese pago, aunque su costo, por razón de sus características materiales, resulte considerablemente elevado, no debieran ocasionar la tasa autorizada en el número 2.º del mismo artículo 440—cuya redacción hay que armonizar con el 741-2—, puesto que, si las Ordenanzas fiscales imponen esa clase de justificantes, los gastos que ellos originen han de comprenderse necesariamente entre los gastos de administración. Además, nada impide que para determinar en este caso el importe de las cuotas exactivas se tenga también en cuenta el de los referidos justificantes. En conclusión, creemos que el citado principio debería quedar recogido así: «Las cuotas tributarias no podrán ser recargadas en conceptos de gastos de administración, investigación o cobranza, ni para compensar partidas fallidas; y, por consiguiente, los recibos, resguardos o cartas de pago que justifiquen el de aquéllas no podrán gravarse con ninguna tasa de administración, aunque se haga efectiva por medio de efectos timbrados; ni al importe de dichas cuotas podrá superponerse el de las placas, patentes u otros efectos que las Ordenanzas aplicables establezcan obligatoriamente como demostrativos del pago de dicho importe».

J) *Perdones y moratorias.*

Por el artículo 659 de la LRL se prohíbe a las Entidades locales—con las excepciones previstas en la propia Ley, en los casos y en la forma que en ella se determinan—«la concesión de exenciones, *perdones, rebajas, moratorias o aplazamientos* para el pago de los recursos provinciales o municipales, o de los créditos, por cualquier concepto, que tuviesen liquidados a su favor». Hay aquí un inadecuado trasplante del artículo 5.º de la LAC y del 122 del ER, pues en estos dos preceptos se da por supuesto, no sólo que existan ya otras leyes que autoricen expresamente los perdones—totales o parciales—y moratorias o aplazamientos a que se alude, sino que, en la hipótesis de la imprevisión de aquéllas, podrá dictarse la norma que los establezca, sin necesidad de acudir a un órgano distinto del que impuso el tributo a que hayan de aplicarse. Pero el caso es muy otro cuando se trata de Entidades locales, pues para éstas no se admiten, como sería lo correcto, las excepciones reguladas en la *ley*—y, por tanto, en cualquier norma con este rango formal—, sino sólo las previstas en aquella por que especialmente se rigen tales Entidades (54); y si bien en virtud del principio de soberanía de la ley, no hay duda de que siempre podrían introducirse por medio de ésta—a pesar del citado artículo 659—las condonaciones o moratorias que las circunstancias demandasen respecto a una exacción local en que no estuvieran ellas previstas, es lo cierto que este procedimiento no está al alcance inmediato de aquellas Entidades, le resultaría a éstas difícil promoverlo y hasta parece impropio que se aplique a supuestos en que el interés general quedara reducido al de unos cuantos contribuyentes de un tal vez minúsculo Municipio. La consecuencia es una rigidez normativa que no suele superarse en la práctica sino violándola, frecuentemente al amparo moral de

(54) La LRL señala ciertamente, además de concretas exenciones que no deben confundirse con los perdones o rebajas, varios excepcionales supuestos de aplazamiento o fraccionamiento del pago de las cuotas de algunas exacciones en particular; y, por otra parte, ciertas singulares prevenciones como las de sus artículos 445-5 o 523, sólo dejarían de ser superfluas si el 659 no tuviera el alcance que resulta de sus términos. Pero dicha Ley no autoriza la posible aplicación general de los aplazamientos, ni se ocupa de establecer los principios generales a que habría de ajustarse la concesión de perdones o moratorias.

las condonaciones o moratorias que el Estado otorga, en sus tributos, respecto a los mismos contribuyente y hechos imposables que no podrían beneficiarse de aquéllas según la LRL (55). Parece, pues, imprescindible la introducción en ésta de un criterio más justo y flexible que el de su artículo 659, criterio que, en el punto de que se trata, podría reflejarse así: «La condonación, total o parcial, de las cuotas tributarias liquidadas y las moratorias para su pago podrán acordarse por la Corporación acreedora, en procedimiento análogo al seguido para la imposición de exacciones y sin perjuicio de la aprobación del Delegado de Hacienda, cuando una ley las haya concedido respecto a tributos del Estado que tengan las mismas bases que aquellas cuotas y en razón de circunstancias que concurren también en los contribuyentes que deberían satisfacerlas.—En ausencia de tal ley, se requerirá la aprobación del Ministerio de Hacienda, previo informe favorable del de la Gobernación» (56).

(55) Evidentemente, no es razonable que el Estado, en el caso de calamidades públicas, otorgue condonaciones o moratorias en el pago de sus tributos y se prohíba a las Entidades locales otorgarlas en los suyos respecto a los mismos contribuyentes afectados por dichas calamidades. Por ello se explica que numerosos Decretos, como el promulgado en 8 de noviembre de 1957 con ocasión de las inundaciones de Valencia, o los análogos motivados por las de Barcelona, Gerona y varios Municipios de Andalucía en los años 1961 y posteriores, hayan rebajado, hasta casi anularlo, el importe de los arbitrios y recargos locales liquidados en función de cuotas del Tesoro, e incluso hayan previsto como lícito el acuerdo de condonación total (incorrectamente calificada de exención) que pudieran adoptar las respectivas Corporaciones; todo lo cual está en abierta contradicción con lo dispuesto en el artículo 659-1 de la LRL.

(56) Fórmulas de análoga flexibilidad deben introducirse con respecto a las bonificaciones y exenciones tributarias no previstas en la LRL ni en otras especiales, que hoy también se vienen concediendo a despecho de la categórica prohibición del artículo 659 de aquélla, sobre todo como un medio para atraer industrias o instalaciones de acusado interés local. Tales fórmulas podrían fácilmente conectarse con las previsiones de los planes de desarrollo económico y social a sus distintos niveles (cfr. el artículo 8.º de la Ley de 28 de diciembre de 1963 y sus disposiciones concordantes, en relación con los beneficios otorgados a las «industrias de interés preferente» por la Ley de 2 de diciembre de 1963); pero nos abstenemos de analizarlas porque estamos ocupándonos de la cobranza de tributos, y las exenciones y bonificaciones operan propiamente en la fase de liquidación de los mismos. Por otra parte, la disposición final 8.ª de la Ley 48/66 faculta a las Corporaciones locales para incluir en sus Ordenanzas determinadas exenciones nuevas.

K) *Jefatura del servicio recaudatorio.*

La que atribuyen al Depositario de fondos los artículos 347-1 y 733 de la LRL, tiene la infundada limitación (57) que el último señala al circunscribir esa jefatura a «los casos de gestión directa». Pero, además, esta jefatura resultaría ficticia si fuese cierto que el Interventor es el «jefe inmediato de todos los servicios económicos», como dice la regla 2.^a-2 de la IC, en consonancia con el artículo 161 del RF; ya que el recaudatorio es uno de los más importantes de ese carácter, y no son posibles dos jefaturas *inmediatas* (58) sobre un mismo servicio. Ahora bien, el único jefe inmediato del de cobranza es el Depositario de fondos, conforme al artículo 786-2 de la LRL, al 255 del RH, a la propia IC (regla 66-2) y al propio RF (art. 177). Por otra parte, la imprecisa redacción del artículo 731-2 de la LRL (59) autoriza a deducir que la jefatura económica del Interventor, en cuanto al servicio de que se trata, se reduce a la fiscalización del mismo; lo cual armoniza perfectamente con las funciones que a dicho jefe asigna su artículo 344 (60) y con las que a la Intervención de Hacienda corresponden respecto a la recaudación de tributos del Estado.

Ahora bien, el alcance de la jefatura que el artículo 733 de

(57) El origen de ella está en la gran importancia que en su día tuvo el arrendamiento de la liquidación y cobro de exacciones, y en la independencia efectiva del arrendatario respecto a la Depositaria municipal, sólo tardíamente y en contados casos regentada por funcionarios técnicos. Sobre la improcedencia de esta limitación, recuérdese lo dicho en el apartado I.3.

(58) La aparente antinomia entre los indicados preceptos legales y reglamentarios parece producirse porque los servicios económicos a que los últimos aluden son meramente los que se hallan a cargo del personal de «la oficina y dependencia de la Intervención» (art. 162 en relación con el 161 del RF).

(59) En él se habla de «la fiscalización de los servicios», sin determinar cuáles. Del contexto se deduce que se trata del recaudatorio, al que innecesariamente se pluraliza. Igual deficiencia se acusa en el artículo 124 del RHM.

(60) A la luz de todos los mencionados preceptos de la LRL, parece como si los servicios que su artículo 344 coloca bajo la jefatura inmediata del Interventor fueran los *establecidos al efecto...* de su función fiscalizadora. A esta interpretación se acomodan los artículos 7.^o y 8.^o del RHM, pues distinguen entre las funciones de carácter fiscalizador y contable—a cargo del Interventor o de sus subordinados—y «las funciones y actividades administrativas en materia de gestión económica», cuya jefatura precisamente *inmediata* no se atribuye al Interventor, sino al Delegado del Gobierno de Hacienda.



la LRL reduce indebidamente a «los casos de gestión directa», no está definido legalmente, y debiera estarlo, para evitar que, como sucede con frecuencia, al amparo de esa imprecisión dicho alcance se recorte hasta el extremo de que no abarque el control de la actuación de los administradores, cajeros o cobradores que perciban ingresos directos o cuasi-directos (61); o se desorbite hasta el punto de que se confundan la personalidad y las funciones del Depositario con las de los recaudadores o agentes a que alude el propio artículo 733 en su párrafo 2. Por ello, además de concretar las atribuciones de dicho jefe en cuanto a la cobranza por valores en recibos o en certificaciones de descubierto, propia de esos recaudadores o agentes—atribuciones a las que nos referiremos en el apartado II.2.F)—, la Ley debiera establecer, a nuestro juicio, los siguientes principios generales:

«Al Depositario de fondos, como jefe del servicio recaudatorio de la Entidad local, le competirá especialmente la impulsión, dirección, vigilancia y control del mismo, cualesquiera que sean los agentes que lo desempeñen; sin perjuicio de las funciones fiscalizadoras del Interventor y de las rectoras de las autoridades y órganos corporativos. Le incumbirá también la organización de la cobranza (62), y asumirá la responsabilidad de la que no se

(61) Durante la vigencia de los arbitrios y tasas suprimidos por la Ley 85/1962, ha sido frecuente la encomienda de su cobranza a un llamado *administrador* o *recaudador* de plantilla, cuyas funciones, juntamente con las del personal a sus órdenes, escapaban por completo a la jefatura del Depositario. Frecuentes han sido en todo tiempo las «Administraciones de Rentas» que, vulnerando la división de funciones ya exigidas por el artículo 88 del Reglamento de la Hacienda municipal de 23 de agosto de 1924, se han convertido en oficinas recaudadoras—incluso para valores en recibos—, pero sin control alguno de la Depositaria, y a veces, sin el de la Intervención. Y no faltan ejemplos de administradores, cajeros o celadores de establecimientos o servicios que recaudan muy considerables sumas sin que sus actuaciones cobratorias se consideren sometidas a la antedicha jefatura.

(62) Esto parece contradecir lo establecido en los artículos 122-a) de la LRL y 123-1.º y 170-34 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen jurídico de las Corporaciones locales, que atribuyen la organización de los servicios de Recaudación y Depositaria a la Comisión permanente municipal o al Presidente de la Diputación. Pero basta comparar el texto de aquellos dos primeros artículos con el del 154-3.º del EM, para darse cuenta de que se trata allí de una competencia residual, es decir, de la que con carácter normativo o regulador permanece en los órganos corporativos después de haberse traspasado al Depositario la competencia ejecutiva ordinaria aneja a su jefatura. Un traspaso análogo, por lo que con-

efectúe por los recaudadores o agentes [de que trata el apartado II.2.A)], salvo en la parte que esta responsabilidad se haga efectiva sobre la fianza que, en su caso, garantice la gestión de los agentes cobradores o cajeros de que se auxilie la Depositaria, o en la parte que resulte de cargo de los titulares de las antedichas funciones fiscalizadoras y rectoras.—En orden al ejercicio de las mencionadas competencias y a la asunción de la expresada responsabilidad, las Administraciones o Cajas de los establecimientos o servicios especiales de la Entidad local, incluso los municipalizados o provincializados (63) que se gestionen por la Corporación, serán consideradas como auxiliares de la Depositaria en cuanto a los recursos que recauden por ingreso directo o cuasidirecto, o por descuento o compensación; y, en consecuencia, los respectivos administradores o cajeros y los agentes cobradores de que se valgan se considerarán, en el antedicho respecto, meros subordinados del Depositario de fondos».

Como observación final en el punto que venimos considerando, debemos poner de relieve la inexpresividad del nombre de *Depositario* para designar al jefe de un servicio de recaudación. Es

cierte al *servicio de Intervención*, está claramente reconocido como un hecho en la legislación actual, puesto que aquel artículo 154 atribuía también a la Comisión permanente la organización de este último servicio, que ya no se menciona en el artículo 122-a) de la LRL ni en los referidos preceptos reglamentarios, sin duda por estimar—acertadamente—que es al Interventor al que de forma inmediata corresponden el derecho y el deber de organizar los servicios de su propia dependencia. Es cierto que en la letra de tales preceptos aún aparece reservada a los órganos corporativos la competencia para organizar los de Recaudación y Depositaria, pero ello ha de entenderse sin menoscabo de la que corresponde al jefe de una y otra, si no se quiere incurrir en inconsecuencia lógica o en discriminación peyorativa de los Depositarios respecto a los Interventores de fondos.

(63) A estos servicios alude el artículo 149-b) del RF, al extender a ellos las funciones del Interventor de fondos. Respecto a los Depositarios, no parece que pueda darse análogo alcance al artículo 172-2 del mismo Reglamento, entre otras consideraciones, porque en éste se habla de la subordinación a aquéllos del personal de las Cajas auxiliares, pero no del efectivo control sobre las operaciones de éstas. Ahora bien, si dicho Interventor o sus delegados, conforme a la regla 12 de la IC, son responsables «de la regularidad de las entradas, salidas y custodia de metálico y valores, artículos o efectos en Caja, almacenes o establecimientos de la Corporación», con tanto o mayor motivo deberá serlo el Depositario en cuanto a la recaudación, custodia y manejo de dichos fondos y valores; para lo cual es indispensable que ejerza también sus funciones respecto a los establecimientos y servicios a que alude el citado artículo 149.

más apropiado y omnicomprensivo el de Tesorero, que es pertinente también para las funciones de custodia y pagaduría de fondos; y como tal nombre es el utilizado en la Administración territorial de la Hacienda pública para el jefe de aquel servicio, creemos que con doble motivo debiera aplicarse a los que hoy se llaman Depositarios de fondos de Ayuntamientos o Diputaciones.

L) *Concreción de los casos en que las normas de la Hacienda del Estado habrán de aplicarse a la gestión recaudatoria local.*

Para obviar los inconvenientes a que se aludió en el apartado I.4, la indiscriminada remisión que el artículo 742 de la LRL hace a «las disposiciones que regulan la recaudación de las contribuciones e impuestos del Estado», debiera sustituirse por el enunciado de los casos en que tales disposiciones operarán como normas generales aplicables a las exacciones locales, ya directamente, ya a través de su matizada incorporación a la Ordenanza fiscal respectiva. Tal enunciación no recogerá, como es obvio, los casos que sean ya objeto de especial regulación en otros lugares de la nueva Ley—en virtud de la reforma que se propugna—, y su contenido podría quedar reflejado así:

«Se regularán por el Reglamento general de Recaudación de la Hacienda pública, con las modalidades o adiciones que, en su caso, introduzca la Ordenanza fiscal respectiva, salvo en lo que especialmente dispongan esta Ley o su Reglamento de Haciendas locales:

a) la condición de prorrateables o de irreducibles que las deudas tributarias hayan de tener al efecto de su pago, y la fecha y periodicidad de su devengo;

b) los casos en que a las liquidaciones definitivas deba preceder el pago de otras provisionales, practicadas por la Administración o por el propio contribuyente; así como los de constitución de depósitos o garantías para la efectividad de las primeras;

c) los casos de simultaneidad de la liquidación y el cobro de la deuda tributaria, por ingreso directo o cuasi-directo, y las

facultades de la Hacienda local para retener o embargar preventivamente los bienes a que dicha liquidación hubiere de referirse y para señalar los supuestos y garantías de su pago diferido;

d) las fechas de inicio y cierre de los períodos voluntarios de cobranza, y el procedimiento de la gestión cobratoria durante los mismos;

e) los intereses de demora, recargos por aplazamiento o prórroga; recargos de apremio, dietas del agente ejecutivo y sanciones pecuniarias que, en su caso, hayan de comprenderse en la deuda tributaria;

f) las actuaciones del procedimiento de apremio, incluso las que conduzcan a la declaración de partidas fallidas y a la adjudicación de bienes a la Hacienda local;

g) las fechas y modo de la formalización del ingreso del producto de la cobranza, y el situado transitorio de éste en cuentas bancarias restringidas;

h) la contabilidad del servicio recaudatorio, así en la Depositaria como en las demás oficinas recaudatorias, y la rendición de las cuentas de efectos y de valores en recibos o en certificaciones de débito; e

i) los casos de responsabilidad pecuniaria, o de otro orden, del personal recaudador, y de autoridades, funcionarios o particulares que intervengan en el antedicho servicio o coadyuven al mismo; teniendo en cuenta, sin embargo, las normas del Reglamento de Funcionarios de Administración local que hayan de aplicarse en el supuesto de responsabilidades disciplinarias, y las que rigen la especial competencia de las Comisiones de Cuentas».

2. RELATIVOS A LA COBRANZA POR VALORES EN RECIBOS O EN CERTIFICACIONES DE DESCUBIERTO.

A) *Nombramiento y fianza de los recaudadores y agentes ejecutivos.*

En cuanto al primero, debe establecerse, a nuestro juicio, que esta clase de gestión cobratoria, cuando no corresponda a la Delegación de Hacienda, debe estar confiada *necesariamente* a re-

caudadores y agentes ejecutivos, o a recaudadores-agentes, nombrados mediante concurso y obligados a la prestación de fianza; a no ser que se trate de nombramientos interinos o de eventuales comisiones de servicio análogas a las contempladas en el artículo 33 del ER, o que, por razones de conveniencia económica o por ausencia de solicitantes del cargo, los Ayuntamientos hayan de encomendar dicha gestión a la Diputación provincial respectiva, en las condiciones de que se habló en el apartado II.1. Sólo si existe esa necesidad tendrán sentido las vigentes normas reglamentarias sobre el procedimiento, garantías, censura y responsabilidades de la gestión de que se trata, pues sólo resultan de verdad operantes cuando los referidos recaudadores tienen una personalidad bien diferenciada frente al Depositario de fondos, de forma que la gestión de aquéllos nunca pueda confundirse con la de éste o la de sus subordinados, ni se hagan inútiles las prevenciones sobre la censura y responsabilidades antedichas, al tener que deducirse éstas respecto al mismo órgano encargado de realizar la primera y promover la exigencia de las segundas (64). Por otra parte, ni al Depositario debe interesarle que esa gestión recaudatoria se entienda realizada bajo su responsabilidad directa—que es lo procedente cuando la efectúa por sí o por medio de funcionarios de plantilla sin prestación de fianza—, ni a la Corporación tampoco, ya que en tal caso resultaría menos garantizada dicha gestión, pues faltaría un afianzamiento específicamente afecto a la referida responsabilidad, sobrepuesto al normal del Depositario (65).

(64) Como es obvio, podría cambiarse ese complejo normativo y establecerse un nuevo sistema que garantizara la eficaz fiscalización de las operaciones del Depositario-recaudador y asegurara sus responsabilidades adicionales mediante una fianza suplementaria; con lo cual habrían desaparecido los más importantes impedimentos legales que hoy se oponen a la viabilidad de ese híbrido funcional. Pero es muy dudoso que ese nuevo sistema pudiera igualar la perfección del actual—si se cumplieran siempre sus prevenciones—en orden a evitar el riesgo de irresponsabilidad por falta de fondos, por mal funcionamiento del servicio o por escaso rendimiento del mismo. El *Receveur* municipal francés realiza, en cierto modo, la figura del Depositario-recaudador y asume, además, algunas funciones que entre nosotros corresponden al Interventor de fondos; pero dicho funcionario es cuentadante directo a la *Cour des Comptes* y está sometido a la fiscalización del Tesorero-pagador general, funcionario del Estado.

(65) Por las antedichas razones resulta una inexplicable retrogradación

En cuanto a los nombramientos interinos, deberá darse rango legal a la norma, hoy meramente reglamentaria (66), que atribuya al Depositario la propuesta de tales nombramientos; y deberá fijarse el límite de la duración de su vigencia, de forma que no sobrepase el semestre natural en que se hagan, siempre que dentro del mismo pueda convocarse y resolverse positivamente el concurso para la provisión en propiedad, o formalizarse la encomienda a la Diputación provincial. También deberán necesariamente ser por tiempo determinado los nombramientos, en propiedad, de recaudadores o agentes ejecutivos para la cobranza de recursos propios, cuando aquéllos no recaigan en funcionarios de la Entidad local que los haga; previniéndose que el cese de los nombrados tendrá en todo caso lugar al cumplir éstos los setenta años (67). Y, acerca de estos funcionarios, cuando pertenecieren a la clase de los administrativos y fuesen designados para aquellos cargos, deberá prevenirse que quedarán en la situación de supernumerarios en la plantilla a que pertenezcan, pero el tiempo de esta situación se les computará en el Cuerpo y categoría de origen, además de contarse como servicios prestados a la Administración local (68).

Respecto al arduo problema de la fianza de dichos recaudadores y agentes, caben teóricamente diversas soluciones, así en

a viciosas prácticas que hace mucho tiempo dejaron de ser defendibles, el hecho de que el artículo 125 del RHM autorice el cobro de recibos, en período voluntario, «en la Caja municipal».

(66) Contendida en el número 6.º del artículo 175 del RF y no enervada por el 9.º de la Ley 108/1963, pues los recaudadores o agentes ejecutivos «interinos» no pueden ser sustituidos por otros «contratados», ya que la regulación jurídica de sus funciones es fundamentalmente estatutaria y no contractual.

(67) Con ello se establece un presupuesto normativo, cuya ausencia en el momento de la promulgación del Decreto de 8 de mayo de 1961—sobre derechos pasivos de los funcionarios de Administración local—dio lugar a que la Jurisdicción contencioso-administrativa declarara en algún caso improcedente el cese de tales recaudadores, por razón de edad.

(68) Conforme a la letra del artículo 60 del RF, dichos funcionarios deberían quedar en la situación de excedencia activa; pero el tiempo que permanecieran en ésta no se les computaría como servido en el Cuerpo o especialidad de origen; lo que coloca a aquéllos en una injustificada desigualdad respecto a los recaudadores funcionarios del Estado, a los que corresponde la situación de supernumerarios prevista en el artículo 32-6.º del ER, en relación con el artículo 46 de la Ley articulada de Funcionarios civiles.

cuanto a las clases de aquélla y modalidades de su constitución, como en orden a su cuantía. Con referencia a esta última, las posiciones extremas están representadas por la discrecionalidad absoluta en su fijación— aparentemente amparada por los términos del artículo 733-2 de la LRL—y el obligatorio cifrado de la misma en el diez por ciento del importe del cargo de valores—en virtud del artículo 35 del ER—; mientras que las posiciones intermedias vienen significadas por el criterio de la fianza *objetivamente suficiente* (69) y por la aplicación del artículo 82 del Reglamento de Contratación de las Corporaciones locales. A nuestro juicio, debe prescribirse aquella ilimitada discrecionalidad, pero también la excesiva rigidez e injustificada onerosidad que podríjan resultar de la aplicación de dicho artículo 35, en relación con el 3.º de la LAC—trasplantado al 170 del RH, que sólo admite la fianza en metálico o efectos públicos—. Por ello, creemos que la Ley debiera adoptar un criterio flexible, que podría enunciarse así: «La cuantía de la fianza individual exigible a los recaudadores y agentes ejecutivos será determinada por la Corporación, a razonada propuesta del Interventor de fondos, entre los límites del cinco y el diez por ciento del cargo anual presunto de valores, y en función de las garantías adicionales que se derivan de la propia organización del servicio y de la efectividad del control sobre los cobros efectuados, así como de la posible obligatoriedad de su entrega diaria en la Caja de la Entidad local o en cuenta bancaria debidamente intervenida.—En el caso de fianzas colectivas complementarias (70), el tipo normal de las

(69) El Estatuto provincial, al precisar en su artículo 261 que la fianza exigible a sus agentes recaudadores habría de ser *suficiente* conforme a los *acuerdos y reglas* que la Corporación hubiera establecido, trató de sustituir por criterios objetivos el de absoluta discrecionalidad entonces y después imperante respecto a la fijación de la cuantía de la fianza. Véanse las notas 27 y 28.

(70) Las fianzas colectivas de los recaudadores de Hacienda se hallan autorizadas por el artículo 35 del ER, pero sólo cuando se refieran inicialmente a cincuenta o más de aquéllos. No existiendo todavía un Cuerpo nacional de recaudadores de Haciendas locales, ni probabilidad de que se reúna suficiente número de éstos en Corporación alguna, ese sistema no puede introducirse hoy como opción alternativa al de fianzas individuales; pero no hay inconveniente en que se adopte como complementario de éste en las Entidades que cuenten con muchos agentes recaudadores, y así se viene aplicando ya en la Diputación provincial de Sevilla.

individuales podrá rebajarse en la forma que reglamentariamente se determine.—También se determinarán de este modo las clases y modalidades de constitución de ambas clases de fianza (71), y su cancelación deberá acordarse por el órgano competente de la Entidad local en cuanto resulten liberadas de la responsabilidad por la gestión a que se hallen afectas (72), según lo preceptuado para el caso por el Reglamento general de Recaudación».

Para el supuesto de una gestión cobratoria en que se garantizase un mínimo de ingresos a realizar por cuenta de la misma, debería establecerse una fianza adicional, en cuantía no inferior al cinco por ciento de la cantidad que el recaudador viniese obligado a ingresar por cada ejercicio; computando como liberadores de tal obligación únicamente los ingresos que efectuara en período voluntario y por cuenta de los cargos de ordinaria del ejercicio de que se tratase (73).

B) *Su retribución.*

Los principios que deben informarla son, a nuestro juicio, los siguientes: 1) consistirá básicamente en un premio de cobranza por las sumas recaudadas en período voluntario, y en una participación en los recargos de apremio sobre los principales cobrados en período ejecutivo, la cual no será superior a la que la Hacienda del Estado tenga establecida para el caso; 2) los tipos

(71) Debe atenuarse la rigidez del artículo 170 del RH, pero sin llegar al extremo de autorizar la fianza personal. En cuanto a la garantía hipotecaria (normal en otro tiempo para garantizar el manejo de fondos), debe tenerse en cuenta que, ordinariamente, es de más complicada y lenta realización que un aval bancario o un seguro de caución.

(72) Es decir, que no es necesaria la intervención de la Comisión Central de Cuentas, prevista en el artículo 2.º del Decreto de 28 de mayo de 1954; pues tal intervención debe entenderse referida al caso de las fianzas de los cuentadantes directos a aquella, como para el Tribunal de Cuentas precisaba el artículo 38 de su Ley orgánica de 29 de junio de 1934; y, en consecuencia, la cancelación de las fianzas constituidas por los agentes recaudadores locales debe regularse en forma análoga a la del artículo 47 del ER.

(73) De esta forma podría cifrarse de antemano aquel 5 por 100, pues que el importe de los cargos de ordinaria debe ser conocido ya al iniciarse el ejercicio; y, además, se asegura que el mínimo garantizado se ingrese dentro del año a que corresponda, al no admitirse por cuenta de él los ingresos que pudieran producirse posteriormente en virtud de una aleatoria gestión, de parte de aquellos cargos, en período ejecutivo.

retributivos acordados por los Ayuntamientos para sus recaudadores y agentes propios no podrán exceder de los que la respectiva Diputación provincial tuviese señalados para el supuesto de que se hiciera cargo de la recaudación municipal; 3) en las bases de los concursos para el nombramiento de aquéllos se prevendrá la revisión obligatoria, al menos con periodicidad trienal, de las que determinen la retribución de los mismos; y 4) en ellas se prevendrán también los premios especiales, o las detracciones en los ordinarios, que hayan de aplicarse a los resultados anuales particularmente buenos o insatisfactorios, según los porcentajes de recaudación obtenidos y la cuantía y antigüedad de los valores pendientes de cobro (74).

C) *Refundición de recibos y de documentos cobratorios.*

Por las evidentes ventajas que ésta ofrece en el orden administrativo, y en virtud de la sobrevaloración que funcionarios poco formados han solido dar a simplistas razones de conveniencia operativa frente a las más complejas de carácter doctrinal y jurídico, existían desde hace algún tiempo ejemplos de Entidades en que dicha refundición se había llevado a cabo, no obstante su manifiesta ilegalidad, pues implicaba la infracción del principio de autonomía de las deudas tributarias derivadas de exacciones diferentes, a las que habría que aplicar por separado la regulación que ordena el artículo 718-1 de la LRL y, en cuanto a los recibos por ellas originados, la contenida en los artículos 261 y siguientes del RH. Tal refundición, al menos para ciertos grupos de exacciones, dejó de ser ilegal—aunque no dejó de ser antijurídica—a partir de la Ley 85/1962, en la que no se tuvo en cuenta que aquélla debió haber sido precedida de la unificación de éstas y, por consiguiente, de las Ordenanzas respectivas. Ahora bien, aunque esta unificación no ha sido causa, como debiera, de la refundición antedicha, acabará siendo efecto de la misma, siempre

(74) Dichos premios especiales pueden utilizarse como un legítimo medio de hacer más flexible la indicada retribución normal; y las referidas detracciones pueden servir para sancionar las negligencias del agente recaudador y para constituir, en su caso, un fondo adicional de garantía especialmente afecto a las responsabilidades por perjuicio de valores, al modo de la fianza complementaria que regula el artículo 205 del ER.

que ésta se mantenga dentro de ciertos límites (75); y, en este sentido, la ya indicada tendencia legal a la refundición de documentos cobratorios y recibos ha de considerarse como probablemente irreversible, aunque también debe hacerse notar que algunas de sus pregonadas ventajas pueden igualmente obtenerse con la simple agregación material de recibos independientes. En conclusión, creemos que debe encauzarse aquella tendencia con la siguiente norma—que presupone la modificación del artículo 718 de la LRL y la incorporación a una sola figura exactiva de varios de los hechos imponibles que hoy dan lugar a la diversificación de exacciones—: «Podrán refundirse en documento cobratorio y recibos únicos, previa la unificación formal de los tributos en la correspondiente Ordenanza común, y dentro de los límites que reglamentariamente se señalen, las cuotas de exacciones en que los hechos imponibles, por referirse a un mismo bien o actividad de un mismo sujeto pasivo, puedan constituir un agregado homogéneo a efectos fiscales y estimarse como determinantes de una base imponible común.—Cuando no concurren estos requisitos

(75) En el artículo 4.º del Reglamento de la Hacienda municipal de Barcelona se dispone que «para la unificación formal de varias exacciones en un solo documento liquidatorio bastará que así se disponga en la Ordenanza correspondiente». De su contexto y del artículo 79 de la Ley especial a que se refiere, no resulta claro si se alude a cada una de las Ordenanzas de dichas exacciones, o si se trata de una nueva en la que se unifique la regulación contenida en aquellas otras. Por otra parte, en el mismo artículo se expresa un concepto bastante claro de la unificación de exacciones y de sus requisitos; pero en el 20-4-d) del RHM se establece que «todas las exacciones y recargos municipales que tengan la misma base imponible o se exijan por razón de un mismo objeto impositivo, podrán ser refundidas en un tipo único a efectos de su liquidación, y recaudadas también en documento único». El origen de este galimatías parece estar en la disposición final 2.ª de la LGT, de la que se copian literalmente expresiones y conceptos, no obstante corresponder a supuestos especiales de la gestión recaudatoria de la Hacienda estatal, que no pueden constituir adecuado fundamento para la antedicha norma reglamentaria. En efecto, en ese artículo 20-4-d) se trata (o pretende tratarse) de la refundición de exacciones, y en aquella disposición legal, de la refundición de tipos; concepto, este último, bastante más restringido, pues presupone una base imponible cifrada en su importe, respecto al cual el tipo de gravamen señala la relación matemática determinante de la cuota tributaria; y son muchas las exacciones municipales (fuera de los arbitrios e impuestos) en que ni aquella base consiste en dinero, ni la respectiva cuota se determina en función de un tipo de gravamen, sino según la «cantidad fija»—a que alude el artículo 55 de la propia LGT—señalada en las tarifas de la Ordenanza fiscal correspondiente.

o no se haga uso de la indicada facultad, las deudas tributarias se considerarán por completo autónomas y se cobrarán en recibos independientes, sin perjuicio de que se agreguen entre sí los de un mismo deudor para su gestión conjunta en cada período voluntario y, en su caso, en el ejecutivo».

D) *Cobranza a domicilio.*

Sabido es que, conforme al artículo 62 del ER, el intento de cobro a domicilio sólo procederá en las capitales de Provincia—siempre que éste no radique en el extrarradio—y localidades donde exista Subdelegación de Hacienda; mientras que el artículo 739 de la LRL exige aquel intento a las Diputaciones provinciales y a los Ayuntamientos de capitales de Provincia y poblaciones de más de cien mil habitantes, prescindiendo de la ubicación de los domicilios de los deudores. Ahora bien, el criterio que de la letra de la Ley se desprende no parece sostenible, porque no tiene en cuenta que gran parte de los contribuyentes a la Hacienda de la Provincia residen en pequeñas entidades de población muy alejadas de la capital o de la cabecera de la zona recaudatoria, y que, por ello, resultaría onerosísima la cobranza domiciliaria respecto a los mismos, la cual, probablemente, no entra en el propósito del legislador. En consecuencia, parece que respondería mejor a la mente de éste y, en cualquier caso, sería más razonable, el exigir dicho intento de cobro a domicilio sólo respecto a los contribuyentes que residieran en el casco urbano de las localidades a que alude dicho artículo 739 (es decir, poblaciones de más de cien mil habitantes y, en todo caso, las capitales de Provincia), hecha abstracción de que aquéllos lo fueran a la Hacienda provincial o a la municipal. Ello sin perjuicio de prever modalidades y aun excepciones que serían objeto de regulación reglamentaria, teniendo en cuenta la dispersión de los diversos núcleos integrantes de aquellas poblaciones, sus medios de comunicación con la cabecera y la posibilidad de utilizar servicios postales o bancarios para efectuar el pago de las deudas tributarias.

E) *Inicio y curso del procedimiento de apremio.*

Con referencia a dicho inicio, el artículo 737-2 de la LRL transcribe, con ligera modificación, lo dispuesto en el párrafo 2.º del artículo 7.º de la LAC, al disponer que «las certificaciones de débitos (por recursos y créditos liquidados a favor de las Haciendas locales) tendrán la misma fuerza ejecutiva que las sentencias judiciales para proceder contra los bienes y derechos de los deudores». Esta redacción y el olvido de lo dispuesto en el artículo 171-2 del RH han dado lugar a que en muchos Ayuntamientos se hayan confundido esas certificaciones de débito o de descubierto (que tienen que estar individualmente referidas a un deudor determinado, y que se expiden respecto a liquidaciones de ingreso directo o cuasi-directo impagadas en período voluntario) (76) con unas innecesarias certificaciones del Interventor referidas colectivamente a los morosos en el pago de recibos propiamente dichos, para cuyo cobro en procedimiento ejecutivo basta como título la relación de aquéllos providenciada de apremio, que debe formar el recaudador conforme al artículo 67 del ER. Por otra parte, el citado artículo 737 señala al Interventor de fondos como único posible expedidor de la referida certificación, mientras que el 7.º de la LAC alude también a las expedidas por los «jefes de los ramos respectivos»; los artículos 129 de la LGT y 171 del RH se refieren, en general, a las certificaciones expedidas «por funcionario [o autoridad] competente» y el 190-1 del ER, a la que debe expedir el Tesorero de Hacienda para encabezar el procedimiento de apremio en caso de alcance en cuentas de recaudación (procedimiento que, en las Haciendas locales, debe promover el Depositario).

En consecuencia, y visto que no todos los créditos liquidados a favor de dichas Haciendas pueden fundamentar la vía de apremio, creemos que el párrafo 2 del referido artículo 737 debiera redactarse así: «Las relaciones de deudores y las certificaciones de descubierto expedidas por funcionario competente y referidas

(76) Estas son las certificaciones a que aluden los artículos 260-2 y 262 del RH, para cuya expedición debe tenerse en cuenta lo prevenido en el artículo 109-2 del ER.

a recibos o débitos impagados en período voluntario, a los que les sea aplicable el procedimiento [señalado en II.1.E)], constituirán el título ejecutivo para proceder en vía de apremio contra los bienes y derechos de los morosos una vez que se haya dictado en ellas la reglamentaria providencia de iniciación de dicha vía».

En cuanto a la posible interrupción de las actuaciones de ésta, habrá que tener en cuenta lo prevenido en el artículo 136 de la LGT acerca de su suspensión en general y en caso de tercerías (77); pero, además, deberán contemplarse los supuestos en que la incoación del apremio o determinadas actuaciones del mismo puedan y deban ser anuladas de oficio por la Administración, cuando una u otras infrinjan lo ordenado en el artículo 68 del ER o en los apartados *d)* a *f)* del artículo 137 de la LGT, o vulneren las reglas esenciales del procedimiento que el propio ER establece en sus capítulos V a VII del título II. En tales supuestos habrá lugar al «restablecimiento del imperio de la ley» a que se alude en el apartado siguiente.

F) *Atribuciones del Depositario de fondos.*

En relación con las actuaciones del procedimiento ejecutivo, entendemos que al jefe del servicio recaudatorio deben corresponderle las que siguen:

- a) providenciar el apremio en las relaciones de deudores y en las certificaciones de descubierto;
- b) ordenar las reposiciones a período voluntario de los recibos que indebidamente hubieran pasado al ejecutivo (78);
- c) promover el restablecimiento del imperio de la ley en las actuaciones ilegales de los agentes ejecutivos, señalándoles las transgresiones cometidas y el modo de rectificarlas, y, si fuere

(77) Véase lo dicho sobre estos particulares en la nota 5.

(78) Estas reposiciones deberían limitarse, en principio, a los recibos que hubieran pasado al apremio sin tener en cuenta la excepción prevenida en el artículo 68 del ER. Pero, en la práctica, tendrán lugar en todos los supuestos en que determinados recibos deban cobrarse sin recargo, a pesar de estar comprendidos en las relaciones de morosos; pues el automatismo y perentoriedad con que deben formarse y providenciarse éstas, impiden que se considere la posible improcedencia de la inclusión de aquéllos. Estas reposiciones se efectúan mediante factura de data en ejecutiva y simultáneo cargo en voluntaria (accidental) de los valores de que se trate.

necesario, proponiendo a la Presidencia de la Corporación la orden de interrupción de aquéllas y la de descargo de los expedientes o valores a que se refieran, que también promoverán cuando se den los supuestos a que se refieren los artículos 136-1 y 137 de la LGT, o cuando se hayan declarado nulos, por la autoridad competente, los actos administrativos en que se fundamentó la producción de dichos valores (79);

d) proponer igualmente, cuando procedan, la suspensión o el sobreseimiento de las actuaciones de apremio sobre bienes o derechos respecto a los cuales se hayan suscitado tercerías o acciones de Derecho civil; y

e) autorizar las subastas de bienes embargados.

En cuanto a las atribuciones del Depositario en relación con la censura de las preceptivas cuentas de la gestión recaudatoria de que se trata, deben especificarse, a nuestro juicio, las siguientes:

f) autorizar las facturas de data que hayan de tener reflejo en dichas cuentas, incluso las correspondientes a débitos cuyo carácter de fallidos se acredite en el preceptivo expediente, sin perjuicio del acuerdo que en definitiva recaiga sobre éste, cuya desaprobación deberá motivar nuevo cargo de los valores dados (80);

g) exigir y censurar las cuentas de recaudación por recibos o certificaciones de débito, y formarlas de oficio, en su caso, previa incautación de las existencias y documentos de la oficina recaudatoria, autorizada por la Presidencia de la Corporación;

h) instruir las diligencias preventivas en caso de alcance en las referidas cuentas, cifrarlo provisionalmente, ponerlo en conocimiento del Interventor de fondos y de la Presidencia, y requere-

(79) Véanse los artículos 15-18, 16-8.º, 174-a) y 177 del ER, y su modelo número 47, entre cuyos conceptos de data figura el de «valores reclamados por Tesorería».

(80) Es muy frecuente la viciosa práctica de negar al agente ejecutivo municipal la data interina de los fallidos que presenta debidamente justificados, hasta tanto que recaiga en los respectivos expedientes la aprobación del órgano corporativo (Comisión permanente o Pleno). Ello está en manifiesta contradicción con las normas que regulan esta materia en el ER (artículos 155 y 175, entre otros), y da lugar a que se vaya acumulando un considerable lastre de tales fallidos entre los valores que se figuran como pendientes de cobro en las cuentas semestrales de recaudación.



rir al alcanzado para que efectúe el ingreso de su importe dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la notificación de su descubierto, al término de las cuales, si el alcance subsistiere, expedirá certificación de débito para su cargo a la Agencia ejecutiva (81); e

i) declarar el estado de perjuicio de los valores pendientes de cobro que resulten incursos en él al censurar las referidas cuentas de recaudación, e instruir los expedientes para declaración de responsabilidades según los distintos grados de dicho perjuicio, proponiendo el acuerdo en que se determinen las mismas (82).

Todas estas atribuciones son obvia consecuencia de la jefatura del Depositario respecto al servicio recaudatorio, y se corresponden con las que ejerce el Tesorero de Hacienda; pero el actual ordenamiento local sólo reconoce a aquél expresamente alguna de las comprendidas en el apartado g), mientras que le niega la del apartado a) y parece desautorizarle implícitamente otras de las enumeradas, al menos en cuanto competencia privativa del mismo (83). Tales circunstancias, unidas a la inseguridad normativa acerca del exacto alcance de aquella jefatura—al que se aludió en el texto y nota del apartado II.1.K)—, han ocasionado en la prácti-

(81) Véanse los artículos 668 de la LRL y 190 del ER.

(82) Véase el capítulo I del título VI del ER. Sobre el *perjuicio de valores en la gestión recaudatoria de las Haciendas locales*, puede consultarse mi trabajo publicado con ese título en el número 134 de esta REVISTA.

(83) Así, el artículo 738 de la LRL (incongruente, desde luego, con el 733-1) prescinde de la natural intervención del Depositario en los actos a que se refiere, además de cometer el lapsus de atribuir la aprobación de expedientes de fallidos al Presidente de la Corporación; y la regla 9.^a-e) de la IC confiere al Interventor una función de vigilancia sobre los procedimientos de apremio y la facultad de exigir que las cuentas y liquidaciones del personal recaudador se rindan y practiquen en los plazos reglamentarios; atribuciones que son propias del Depositario de fondos y deben corresponderle plenamente, pero que, teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 175-2.º del RF y 255 del RH, aparecen *compartidas* con el Interventor (cuando, a lo sumo, sólo debieran ser objeto, en su ejercicio, del estímulo o fiscalización de éste). Por el contrario, extremando la incongruencia con esa preterición del jefe del servicio recaudatorio, el artículo 172-2 del RF incurre en la inexactitud de colocar a los agentes ejecutivos «a las órdenes inmediatas del Depositario»; siendo así que, en virtud de las privativas funciones y responsabilidades de aquéllos (reguladas estatutariamente), y por su personalidad como cuentadantes, nunca podrá considerárseles como meros subordinados de éste.

ca una confusa delimitación de competencia entre el Interventor y el Depositario de fondos, frecuentemente resuelta con agravio de éste, con perturbación del correcto desarrollo del servicio económico y con olvido de aquel principio de *independencia funcional coordinada* entre los órganos del mismo que ya establecía el artículo 88 del Reglamento de la Hacienda municipal de 23 de agosto de 1924. Por consiguiente es menester que, ya en la Ley, ya en sus Reglamentos, queden convenientemente determinadas las atribuciones del Depositario como jefe del servicio de que se trata.

En cuanto a la facultad de providenciar el apremio, las razones que pueden alegarse para seguir atribuyéndola a los Presidentes de las Corporaciones parten de una rudimentaria y ya anticuada concepción de éstos como jefes efectivos de la Administración local en sus distintos ramos; y, en todo caso, militan contra ellas otras dos de fuerza irrefragable. La primera, de orden doctrinal, es que la aludida providencia constituye un acto de trámite, de cuya ineludible producción está ya advertido el interesado en virtud de lo dispuesto en los artículos 260-2 y 261-6.^a del RH, y que no debe notificarse como los decretos a que alude el artículo 309 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen jurídico de las Corporaciones locales, sino por el propio agente ejecutivo, conforme al artículo 78 del ER. Trátase, en definitiva, de un acto de impulsión del procedimiento recaudatorio, y esta «impulsión» no puede dejar de constituir un derecho y un deber elementales del jefe del servicio correspondiente. Y la segunda razón, de orden práctico (corroborada por la experiencia), es que el rígido y puntual ejercicio—estrictamente reglado—de aquella facultad se asegura mejor cuando se confía a un funcionario disciplinariamente responsable, en vez de atribuirlo a aquellos Presidentes, mucho más proclives—por obvias motivaciones—a convertir en discrecional tal ejercicio, no obstante la responsabilidad con que les amenaza la letra, a menudo muerta, del artículo 738 de la LRL.